



ØSTRE LANDSRET
DOM
afsagt den 5. juli 2023

Sag BS-31763/2021-OLR
(6. afdeling)

A
(advokat [redacted] besk.)

mod

Skatteministeriet
(advokat Sune Riisgaard)

Landsdommerne Ib Hounsgaard Trabjerg, Sanne Kolmos og Louise Lindekilde Engberg (kst.) har deltaget i sagens afgørelse.

Sagen er anlagt ved Retten i Roskilde den 8. marts 2021. Ved byrettens kendelse af 24. august 2021 er sagen henvist til behandling ved Østre Landsret efter retsplejelovens § 226, stk. 1.

Sagen drejer sig om, hvorvidt A i indkomstårene 2017-2019 som dobbeltdomicilleret i Danmark og Polen har ret til befodringsfradrag efter ligningslovens § 9 C for rejser mellem Danmark og Polen. I særdeleshed handler sagen om, hvorvidt A's sædvanlige bopæl var i Danmark eller i Polen i de omhandlede år.

Påstande

Sagsøgeren, A har nedlagt endelig påstand om, at indstævnte, Skatteministeriet, tilpligtes at anerkende, at A er berettiget til fradrag for befodrning mellem Danmark og Polen i indkomstårene 2017, 2018 og 2019, og at sagen hjemvises til Skattestyrelsen med

henblik på fastsættelse af befordringsfradragene for indkomstårene 2017, 2018 og 2019.

Skatteministeriet har påstået frifindelse.

Sagsfremstilling

Landsskatteretten afsagde den 15. december 2020 følgende kendelse:

" ...

Faktiske oplysninger

Klageren er polsk statsborger og har arbejdet som slagteriarbejder i Danmark siden 2014 og frem hos [B] A/S . Det fremgår af klagerens ansættelseskontrakt underskrevet den 20. juni 2014, at han indledningsvis blev ansat i en tidsbegrænset stilling fra den 27. maj 2014 og frem til den 19. september 2014. Ansættelsen lød på 40 timers ugentligt arbejde. Ifølge tillæg til ansættelseskontrakten blev klageren fastansat den 20. marts 2015, hvor hans ansættelse som ferieafløser udløb. Arbejdstiden vil ifølge tillægget være uændret.

Det fremgår, af både ansættelseskontrakten fra 2014 og tillægget hertil, at klageren har registret adresse på Adresse 1 . Endvidere ses klageren at have været tilmeldt folkeregister på adressen siden 2014. Klageres ses fortsat at være registreret på denne adresse. Klageren har i forbindelse med Skattestyrelsens sagsbehandling oplyst, at han deler to værelser med fælles køkken og bad sammen med fire kollegaer.

Arbejdsstedets adresse er angivet til Adresse 2 , hvorved der er en afstand på 6,8 km fra klagerens bopæl i Danmark og til arbejdsstedets adresse.

Ifølge Skattestyrelsens kontroloplysninger (efterfølgende R75) har klageren været registreret som grænsegænger i indkomstårene 2017 og 2018. Af R75 fremgår det, at klagerens arbejdsgiver har indberettet, at klageren har arbejdet henholdsvis 1.581 timer, 1.646 timer og 1.642 timer i indkomstårene 2017, 2018 og 2019. Klagerens løn har herefter udgjort 333.238 kr. i 2017, 354.979 kr. i 2018 og 358.548 kr. i 2019. Endvidere fremgår det af R75, at klageren har været tilmeldt og har indbetalt til en dansk a-kasse i de omhandlende indkomstår.

Der er under Skattestyrelsens sagsbehandling fremlagt dokumentation for, at klageren er gift og har adresse med sin hustru og børn i Polen.

Hvad angår klagerens ophold i Polen, har han for indkomståret 2017 oplyst via TastSelv, at han har kørt 1900 km 48 gange til Polen, antallet af opholdsdage i Polen ses ikke oplyst. Ifølge en fremlagt friplan fra klagerens arbejdsgiver, fremgår det, at klageren har opholdt sig 135 dage i Polen i forbindelse med weekender og ferier. For indkomståret 2018 har klageren ikke angivet antal af befordringer til Polen, men ifølge fremlagt friplan fra klagerens arbejdsgiver, har klageren opholdt sig i Polen i 135 dage i forbindelse med weekender og ferier. For indkomståret 2019 har klageren fremlagt færgebilletter

og en kalender med angivelse af sine ophold i Polen. Det fremgår af klagerens egne angivelser i den fremlagte kalender, at han har opholdt sig 159 dage i Polen. Ifølge den fremlagt friplan fra klagerens arbejdsgiver, har klageren opholdt sig i Polen i 142 dage i forbindelse med weekender og ferier.

Skattestyrelsens afgørelse

Skattestyrelsen har ændret klagerens skattepligt for indkomstårene 2017 og 2018 fra begrænset skattepligtig til fuld skattepligtig, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, idet klageren anses at have sædvanlig bopæl i Danmark. Herefter har Skattestyrelsen ændret klagerens fradrag for befordring for indkomstårene 2017-2018. For indkomståret 2019 har Skattestyrelsen registreret klageren befodringsfradrag til 0 kr. ...

Skattestyrelsen har begrundet deres afgørelse med følgende:

"(...)

Det vurderes din sædvanlige bopæl jf. ligningslovens § 9 C er i Danmark, hvorfor du ikke kan få fradrag for befordring til Polen. Det vurderes din sædvanlige bopæl jf. ligningslovens § 9 C er i Danmark på baggrund af følgende:

- Du har bolig i Danmark.
- Du er tilmeldt folkeregistret.
- Du har været i Danmark siden 2014
- Du er tilmeldt Dansk A-kasse
- Du har fuldtidsbeskæftigelse i Danmark

Din skattepligt for 2017 og 2018 ændres fra begrænset skattepligtig til fuld skattepligtig jf. kildeskattelovens § 1 stk. 1 nr. 1, da du har bolig i Danmark.

...

Det skattemæssige hjemsted jf. artikel 4 i Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Polen, bestemmes på følgende måde:

Artikel 4 stk. 2 litra a:

"han skal anses for kun at være hjemmehørende i den stat, hvor han har en fast bolig til sin rådighed. Hvis han har en fast bolig til sin rådighed i begge stater, skal han anses for at være hjemmehørende i den stat, med hvilken han har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for sine livsinteresser);"

Da du har bolig til rådighed i begge lande kan dit skattemæssige hjemsted ikke afgøres ud fra dette kriterie.

Det næste kriterie der skal kigges på er "midtpunkt for sine livsinteresser". Det vurderes du har de stærkeste personlige interesser i Polen, på grund af det er der din familie bor. Derimod vurderes det du har de stærkeste økonomiske interesser i Danmark, da det er her du tjener din løn og du ingen indtægt har i Polen. Da dine personlige interesser trækker mod Polen og dine økonomiske interesser trækker mod Danmark, kan skattemæssigt hjemsted heller ikke afgøres efter dette kriterie, hvorfor der skal kigges på Artikel 4 stk. 2 litra b.

Artikel 4 stk. 2 litra b:

"hvis det ikke kan afgøres, i hvilken stat han har midtpunkt for sine livsinteresser, eller hvis han ikke har en fast bolig til sin rådighed i nogen af staterne, skal han anses for kun at være hjemmehørende i den stat, hvor han sædvanligvis har ophold;"

Da du arbejder fuld tid i Danmark, vurderes det du opholder dig mest i Danmark (204 dage i 2019 jf. medsendt kalender). Da du opholder dig mere i Danmark end i Polen, kan dit skattemæssige hjemsted afgøres efter dette kriterie, og dit skattemæssige hjemsted bliver derved Danmark.

(...)

Skattestyrelsens bemærkninger til dine kommentarer:

Du har angivet at familie og forsørgelse af denne, skal vægte højere end økonomiske interesser (hvor man tjener sine penge). Det fremgår af dobbeltbeskatningens overenskomsten mellem Danmark og Polen artikel 4, at det skattemæssige hjemsted kan afgøres efter "midtpunkt for livsinteresser". Midtpunkt for livsinteresser skal afgøres efter hvor borger har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser. Det fremgår ikke af teksten i dobbeltbeskatningsaftalen, at de personlige forbindelser skal vægte højere end de økonomiske forbindelser.

Da du ikke er kommet med nye oplysninger, der ændre skattestyrelsens opfattelse i din sag, fastholdes ændringerne til dine årsopgørelser for 2017-2019.

(...)"

Skattestyrelsen er fremkommet med følgende bemærkninger til klagen:

"(...)

Skattestyrelsens bemærkninger til borgers klage:

Det vurderes ikke der er kommet nye faktiske forhold i sagen. Skattestyrelsen vil dog gerne knytte følgende kommentarer til borgers klage.

Landsskatterets afgørelsen som borger henviser til, er der ikke tale om de samme forhold, da borger i denne sag var ansat på en tidsbegrænset kontrakt og ikke en fast kontrakt. Derudover er der ingen informationer om, om borger er medlem af en dansk A-kasse i landsskatterets afgørelsen

Passagen borger har fremhævet med gul, tolker borger som at den sædvanlige bopæl er i Polen. Der står at kriterierne skal bidrage sammen med andre elementer. Elementerne der nævnes sidst i denne kommentar, vedrøre de personlige forhold, hvor Skattestyrelsen er enig i at disse er stærkest i Polen. De Økonomiske interesser vurderes derimod at være stærkest i Danmark, hvorfor skattemæssigt hjemsted er vurderet efter sædvanlig ophold.

(...)”

Klagerens opfattelse

Klageren har nedlagt påstand om, at han er berettiget til befodringsfradrag fra Danmark og til sin bopæl i Polen, ...

Til støtte herfor har klageren anført følgende:

”(...)”

Jeg ved ikke om Sønderjyderne ikke kan læse Dansk, når man ikke kan acceptere en Landsskatterets afgørelse i tilsvarende sag. Journal nr. 12-0190376 Der henvises til personskattelovens § 26, stk. 4, 5 og 6. ”Så ægtefællefradrag kan godkendes.”

Her er andre informationer som de bevidst overser:

Skattepligt til Danmark, livsinteresser i Polen.

Han er fuld skattepligtig til Danmark og til Polen.

Taget fra SKM2015.393.SR

Kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, artikel 4, stk. 2, punkt 15

15. Hvis den fysiske person har en fast bolig i begge kontraherende stater, er det nødvendigt at se på de faktiske forhold for at fastslå, med hvilken af de to stater han har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser. Der skal således tages hensyn til familie og sociale forhold, hans beskæftigelse, hans politiske, kulturelle eller andre aktiviteter, hans forretningssted, det sted, hvorfra han administrerer sine aktiver osv. Omstændighederne skal bedømmes som et hele, men det er ikke desto mindre åbenbart, at overvejelser grundet på den fysiske persons egne handlinger skal ofres særlig opmærksomhed. Hvis en person, som har en bolig i en stat, etablerer en anden i den anden stat og bibeholder den første, kan det faktum, at han bibeholder den første i de omgivelser, hvor han altid har boet, og hvor han har sin familie og ejendele sammen med andre elementer, bidrage til at vise, at han har bevaret midtpunktet for sine livsinteresser i den første stat.

Kildeskatteloven § 5C stk. 2

klageren er begrænset skattepligtig: Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 og 2.

Kildeskattelovens § 1, stk. 2.

Kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, 1. pkt.

Kildeskattelovens § 5 A, stk. 1, 1. og 2. pkt.

Kildeskattelovens § 5 C, stk. 1.

Kildeskattelovens § 5 C, stk. 2, 1., 3. og 4. pkt.

Hovedreglen er, at man betaler skat af den løn, man tjener i Danmark. Dog skelner man mellem fuld skattepligtig og begrænset skattepligtig. Hvis man kun har økonomisk tilknytning til Danmark, kan man være begrænset skattepligtig. Det er f.eks. tilfældet, hvis man bor i et andet land og har honorarer eller lønindtægt fra en dansk arbejdsgiver for arbejde udført i Danmark, eller hvis man ejer fast ejendom i Danmark.

Det er bestemte forhold, der afgør, om man kan blive begrænset skattepligtig i Danmark. Det kan man f.eks., hvis man stadig har sin faste bopæl i hjemlandet og jævnligt rejser frem og tilbage.

Klageren har kone og børn i Polen og rejser jævnligt frem og tilbage,

For at undgå denne diskussion har repræsentanten anmodet om, at klageren blev beskattet som grænsegænger fra 2010, og har modtaget følgende svar:

"Du har anmodet om beskatning efter reglerne for grænsegængere. Vi anser dig for dobbeltdomicileret.

Vi anser dig for hjemhørende i Polen på baggrund af dine afgivne oplysninger, herunder at din indkomst fra personlig arbejde, der beskattes her i landet udgør mindst 75% af indkomsten.

Din anmodning kan godkendes efter kildeskattelovens afsnit I A om grænsegængere.

..."

...

Fra Skat: vejledning til arbejdsgivere.

Kørsel (befordring)

Kørselsfradrag for udenlandske medarbejdere

Transport mellem bopæl i Danmark og arbejdsstedet:

Dine udenlandske medarbejdere får fradrag på lige vilkår som danske ansatte.

Læs mere om og beregn kørselsfradrag.

kørselsfradrag grafik

Transport mellem hjemland og dansk arbejdssted:

Skattepligten afgør, om der er mulighed for fradrag.

= Ikke mulighed for fradrag= Mulighed for fradrag

Fuld skattepligt

Arbejder i Danmark

Har bolig i Danmark eller opholder sig her i mere end 6 måneder

Personlige og økonomiske interesser er i Danmark Evt. ægtefælle eller samlever bor i Danmark

= Fuld skattepligt

Dobbeltdomicil - hjemland som bopælsland

Arbejder i Danmark

Har bolig i både hjemland og Danmark

Personlige og økonomiske interesser er i hjemlandet

Evt. ægtefælle eller samlever bor i hjemlandet

= Dobbeltdomicil - hjemland som bopælsland

Dobbeltdomicil - Danmark som bopælsland

Rejser til hjemlandet skal kunne dokumenteres, så det er vigtigt at gemme kvitteringer mv. som dokumentation.

 Dette må gøre det muligt at få øjnene op for at der er andre beskrivelser til problemet, end den ensidige fortolkning der er foretaget af skattestyrelsen. Det fremførte er jo gældende for ... kørselsfradrag.

(...)"

Klageren er den 9. september 2020 fremkommet med følgende bemærkninger til Skattestyrelsens udtalelse:

"(...)

I tidligere bemærkninger fra Skattestyrelsen "at økonomi og livsinteresser skal vurderes på lige fod"

Uanset hvad så er familien altid vigtigere en økonomi. Fortolkningen fra Skattestyrelse er meget ensidig og man ser kun på indtjening, men ikke den økonomiske forpligtigelse overfor familien, bopælen i Polen m.v.

Det kan være svært at indrømme, at man ikke har vurderet alle aspekter, og forsætter med at fastholde skattestyrelsens første vurdering, da det står tydeligt i den fremsendte tekst: " det faktum, at han bibeholder den første i de omgivelser, hvor han altid har boet, og hvor han har sin familie og ejendele sammen med andre elementer, bidrage til at vise, at han har bevaret midtpunktet for sine livsinteresser i den første stat".

Familie og ejendele er begge dele økonomi

Han er dobbelt domicileret, fuld Skattepligtig til Danmark og Polen, og har dermed ret til omtalte fradrag.

Da det for mig ser ud som om Skatteankenævnet kun kopierer Skattestyrelsens vurdering, vil anmode om et møde med Skatteankestyrelsen.

(...)"

Klageren er den 19. november 2020 fremkommet med følgende bemærkninger til Skatteankestyrelsens sagsfremstilling og forslag til afgørelse:

"(...)

Det var en skuffelse at læse dit forslag til afgørelse.

1: De sager som du henviser til er jo totalt andre forhold, 1: en ny kæreste i Finland. 2: har haft sin kæreste fra Sverige boende i hans Sommerhus. 3: polak med familie i Polen, men samlever i Danmark.

2: Men du henviser ikke til Landsskatterettens afgørelse journal nr. 12-0190376 Hvor Landsskatteretten har godkendt min klient som Dobbelt Domicileret. Det er nøjagtig de samme forhold som her med

A

3: Du henviser heller ikke til OECD's modeloverenskomst Artikel 4, stk. 2, punkt 15, hvor der tydeligt står skrevet " Der skal således tages hensyn til familie og sociale forhold, hans beskæftigelse, hans politiske, kulturelle eller andre aktiviteter, hans forretningssted, det sted, hvorfra han administrerer sine aktiver osv. Omstændighederne skal bedømmes som et hele, men det er ikke desto mindre åbenbart, at overvejelser grundet på den fysiske persons egne handlinger skal ofres særlig opmærksomhed. Hvis en person, som har en bolig i en stat, etablerer en anden i den anden stat og bibeholder den første,

kan det faktum, at han bibeholder den første i de omgivelser, hvor han altid har boet, og hvor han har sin familie og ejendele sammen med andre elementer, bidrage til at vise, at han har bevaret midtpunktet for sine livsinteresser i den første stat.

Punkt 1 er total uvedkommen denne sag, da der er totalt andre forhold.

Punkt 2 og 3 viser at der fra Skattestyrelsen (enkelt personer og Skatteankestyrelsens accept), sker en komplet ny fortolkning af loven, hvor man bevist udelader, det der er positiv for min klient.

Skattestyrelsen og Skatteankenævnet kører hele tiden på at han har bedt om beskatning som grænsegænger, men der også fortolkningsproblemer. Men Landsskatteretten har i Journal nr. 12-0190376 givet beslutningen at han er Dobbelt Domicileret. Hvilket han jo også i henhold til punkt 3.

Det er den beslutning vi ønsker at Landsskatteretten beslutter.

Han kører ikke flere hundrede kilometer hver eller hver anden weekend, hvis han ikke føler økonomisk og personlig ansvar for sin familie.

(...)"

Landsskatterettens afgørelse

Personer, der har bopæl her i landet, er fuldt skattepligtige til Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. Landsskatteretten finder, at klageren som udgangspunkt er fuldt skattepligtig til Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 som følge af, at klageren har haft en bolig til rådighed her i landet siden 2014.

Skattepligt – dobbelt domicil

Da klageren tillige har haft en bolig til rådighed i Polen, foreligger der derfor en dobbeltdomicilsituation omfattet af artikel 4, stk. 2, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten af 6. december 2001 mellem Danmark og Polen.

Det følger af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 2, at i tilfælde, hvor en fysisk person er hjemmehørende i begge stater, bestemmes hans status efter:

- a) han skal anses for kun at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han har en fast bolig til sin rådighed. Hvis han har en fast til rådighed i begge stater, skal han anses for kun at være hjemmehørende i den stat, med hvilken han har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for sine livsinteresser);

- b) hvis det ikke kan afgøres, i hvilken stat han har midtpunkt for sine livsinteresser, eller hvis han ikke har en fast bolig til sin rådighed i nogen af staterne, skal han anses for at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han sædvanligvis har ophold;
- c) hvis han sædvanligvis har ophold i begge stater, eller hvis han ikke har sådant ophold i nogen af dem, skal han anses for kun at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han er statsborger;
- d) hvis han er statsborger i begge stater, eller hvis han ikke er statsborger i nogen af dem, skal de kompetente myndigheder i de kontraherende stater afgøre spørgsmålet ved gensidig aftale.

Da klageren efter det oplyste har fast bolig til rådighed i begge stater, skal han anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han har midtpunkt for sine livsinteresser. Det følger af kommentarerne til OECD modellen, artikel 4, at når en fysisk person har en fast bolig i begge kontraherende stater, er det nødvendigt at se på de faktiske forhold for at fastslå, med hvilken af de to stater han har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser. Der skal således tages hensyn til hans familie og sociale forhold, hans beskæftigelse, hans politiske, kulturelle eller andre aktiviteter, hans forretningssted, det sted hvorfra han administrerer sine aktiver osv.

Artikel 4, stk. 2 i den dansk/polske dobbeltbeskatningsoverenskomst fortolkes i overensstemmelse med OECD modellen.

I Østre Landsretsdom af 22. december 2006, offentliggjort i SKM2007.135.ØLR, blev en læge, der var bosat i Sverige, anset for fuldt skattepligtig til Danmark, da han havde arbejde og rådighed over bolig her i landet. Skatteyderen var således skattepligtig til begge lande. Skatteyderen havde stærke økonomiske og personlige forbindelser begge lande. Skatteyderen oppebar størstedelen af sin indkomst i Danmark, hvor han havde en fuldtidsstilling i to år, han havde et sommerhus i Danmark og klageren havde delt bolig med sin elskerinde i Danmark i de to år, hvor han havde fuldtidsstilling. Det antages på den baggrund, at skatteyderen i de to år sædvanligvis havde ophold i Danmark.

I Landsskatterettens afgørelse af 12. september 2019, offentliggjort i SKM2019.603, blev en polsk statsborger, som havde bopæl i både Danmark og Polen, arbejde i Danmark og familie i Polen, anset som værende hjemmehørende i Danmark og ikke i Polen. Klageren havde stærke økonomiske forbindelser til Danmark henset til, at han havde arbejde i Danmark ligesom klageren havde været tilmeldt det danske folkeregister. Klageren havde personlige interesser i Polen henset til ægtefælle og børn. Klageren havde opholdt sig 190 arbejdsdage om året i Danmark, hvilket var længere tid end klageren havde opholdt sig i Polen.

Henset til, at klageren har haft økonomiske forbindelser til Danmark siden 2014, hvor han både har haft arbejde, bopæl og folkeregisteradresse samt været medlem af dansk A-kasse, finder Landsskatteretten således, at klageren har økonomiske interesser i Danmark, hvilket taler for, at klageren anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Danmark.

For så vidt angår klagerens personlige interesser i Polen, fremgår det, at klageren bor med sin hustru og fælles børn i Polen. Klageren har fremlagt dokumentation i form af en friplan fra klagerens arbejdsgiver for hvert af indkomstårene 2017, 2018 og 2019, endvidere har klageren for indkomståret 2019 fremlagt en kalender med angivelse af opholdsperioder i Polen, samt færgebilletter. Det fremgår af de fremlagte oplysninger, at klageren som udgangspunkt opholder sig i Polen i weekender og ferier. Landsskatteretten finder således, at klageren har personlige interesser i Polen.

Idet klageren har økonomiske interesser til Danmark og personlige interesser til Polen, skal klageren anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor klageren sædvanligvis har ophold, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Polen, artikel 4, stk. 2, litra b.

Ifølge oplysninger indberettet af klagerens arbejdsgiver har klageren arbejdet 1.581 timer i 2017, 1.646 timer i 2018 og 1.642 timer i 2019, hvilket gennemsnitligt svarer til henholdsvis 30 timer og 32 timer pr. uge. Ifølge de fremlagte opgørelser over ophold i Polen fremgår det, at klageren i 2017 og 2018 har opholdt sig 135 dage i Polen og i 2019 har han opholdt sig mellem 142 og 159 dage i Polen, afhængig af hvorvidt der tages udgangspunkt i arbejdsgiverens eller klagerens egen opgørelse. Det må herefter forudsættes, at klageren har opholdt sig de resterende dage i indkomstårene 2017, 2018 og 2019 i Danmark.

Landsskatteretten finder på den baggrund, at klageren efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Polen, artikel 4, stk. 2, litra b, må anses for at være hjemmehørende i Danmark, da det er den stat, hvor klageren sædvanligvis har ophold.

Landsskatteretten bemærker, at ordlyden af pkt. 15 i OECD's kommentar til artikel 4, stk. 2, som klageren henviser til i sine bemærkninger, ikke ændrer herved. Der henvises til pkt. 16 og 17 i OECD's kommentar til artikel 4, stk. 2, der specifikt kommenterer artikel 4, stk. 2, litra b, og hvor det fremgår, at forrang gives til den kontraherende stat, i hvilken den fysiske person sædvanligvis har ophold. Endvidere fremgår det, at ved tvivl om, hvor den fysiske person har centrum for sine livsinteresser, tipper vægtskålen til fordel for den stat, hvor vedkommende opholder sig hyppigst.

Landsskatteretten finder herefter, at klageren er hjemmehørende i Danmark.

Befordringsfradrag

Fradrag for befordring mellem sædvanlig bopæl og arbejdsplads beregnes med udgangspunkt i den normale transportvej ved bilkørsel efter en kilometertakst, der fastsættes af Skatterådet. Fradrag sker kun for den del af befordringen pr. arbejdsdag, der overstiger 24 km. Der fremgår af ligningslovens § 9 C.

Efter ligningslovens § 9C kan en skatteyder kun have én sædvanlig bopæl. Ifølge praksis afgøres tvivlsspørgsmål, om hvilken bopæl der må anses for den sædvanlige bopæl, ud fra en samlet vurdering af, hvor den pågældende har centrum for sine livsinteresser. Ved vurderingen indgår forhold som per-

sonlig, social, familie- og boligmæssig tilknytning til stedet, opholdenes hyppighed og tilmelding til folkeregisteret. Spørgsmål kan således ikke afgøres ud fra et enkelt kriterium.

I byretsdommen af 9. oktober 2009, offentliggjort i SKM2008.632.BR, fik skatteyderen ikke godkendt befordring mellem Danmark og Finland. Byretten anså klagerens centrum for livsinteresser for at være i Danmark. Skatteyderen varetog i væsentligt omfang sit erhverv som ansat og partner i en advokatvirksomhed i Danmark. Klageren var også tilmeldt det danske folkeregister. Skatteyderens ophold i Finland hos kæreste og barn blev anset for at være af midlertidig karakter.

I Landsskatterettens afgørelse af 12. september 2019, offentliggjort i SKM2019.603, blev en polsk statsborger anset som værende hjemmehørende til Danmark og ikke i Polen. Landsskatteretten fandt, at klageren havde sædvanlig bopæl i Danmark. Retten lagde vægt på, at klageren havde stærke økonomiske forbindelser til Danmark, idet klageren havde haft fuldtidsarbejde i Danmark siden 2010, han havde haft rådighed over fast bolig samt havde været tilmeldt det danske folkeregister. Klagerens kørsel til og fra Polen i forbindelse med familiebesøg blev anset som en privat udgift, og derfor ikke omfattet af bestemmelsen om befordringsfradrag efter ligningslovens § 9 C.

Klageren har fremlagt dokumentation for, at han har bolig og ægtefælle i Polen, endvidere har han oplyst, at han har børn i Polen. Han har oplyst, at han besøger sin hustru og børn i Polen i weekender og ferier. Der er fremlagt oversigter over klagerens ophold i Polen fra klagerens arbejdsgiver for indkomstårene 2017, 2018, 2019. Endvidere har klageren fremlagt en kalender, hvor han har opgjort sine opholdsperioder i Polen i 2019. Det er således opgjort, at klageren har opholdt sig i Polen i 135 dage i indkomstårene 2017 og 2018, og i indkomståret 2019 har klageren opholdt sig i Polen mellem 142 og 159 dage, afhængig af hvorvidt der tages udgangspunkt i arbejdsgiverens eller klagerens egen opgørelse.

Klageren har haft bopæl i Danmark siden 2014 på adressen Adresse 1
 . Klageren har siden den 27. maj 2014 været ansat hos [B] A/S
 der har adresse på Adresse 2 .

Efter en samlet vurdering finder Landsskatteretten, at klagerens sædvanlige bopæl er i Danmark i relation til fradrag for udgifter til befordring, jf. ligningslovens § 9 C.

Ved vurderingen har Landsskatteretten lagt vægt på, at klageren har stærke økonomiske interesser i Danmark, idet han har været ansat hos samme arbejdsgiver siden 2014. Endvidere har Landsskatteretten lagt vægt på, at klageren har haft bopæl i Danmark siden den 2014.

Klagerens erhvervsmæssige tilknytningsforhold og væsentligste økonomiske interesser er således i Danmark, idet klageren har haft indtægtsgivende arbejde i Danmark siden 2014.

Klagerens kørsel i forbindelse med familiebesøg mv. anses på den baggrund som en privat udgift, der ikke er fradragsberettiget, jf. ligningslovens § 9 C.

Landsskatteretten stadfæster således Skattestyrelsens afgørelse på dette punkt.

..."

A har i forbindelse med behandlingen af retssagen fremlagt forskellige dokumenter udover de dokumenter, som indgik ved behandlingen af sagen i Landsskatteretten. Der er tale om bilag til dokumentation af udgifter til færgebilletter i 2019, en lejekontrakt vedrørende lejemålet Adresse 1, en beboerliste over beboere på Adresse 1, et notarielt dokument fra Polen, bankudskrifter fra bankkonti i Danmark og Polen for perioden 2017-2019, fotos af ejendommen beliggende Adresse 1, fotos af ejendommen beliggende Adresse 3, i Polen, bankkontoudtog fra Nordea med markeringer samt skattebilag vedrørende den polske ejendom (skovafgifter).

Retsgrundlaget

Ligningslovens § 9 B, stk. 1, litra a, og § 9 C, stk. 1 og 2, havde i de i sagen omhandlede indkomstår følgende ordlyd:

"§ 9 B. Følgende udgifter til befording til og fra en arbejdsplads kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst:

- a) Befordring mellem sædvanlig bolig og arbejdsplads i indtil 60 arbejdsdage inden for de forudgående 12 måneder,

...

§ 9 C. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fradrag for befording frem og tilbage mellem sædvanlig bopæl og arbejdsplads foretages med et beløb, som beregnes på grundlag af den normale transportvej ved bilkørsel efter en kilometertakst, der fastsættes af Skatterådet. Ved fastsættelsen af denne takst lægges udgiften til befording med bil til grund.

Stk. 2. Fradrag kan dog kun foretages for den del af befordingen pr. arbejdsdag, der overstiger 24 kilometer."

Bestemmelsen blev (med udtrykket "hjem" i stedet for som nu "sædvanlig bopæl" og med andre kriterier for fradrag) indsat i ligningsloven ved lov nr. 325 af 14. december 1959 (den dagældende ligningslovs § 9, stk. 2, 2. pkt.) Af de specielle bemærkninger til lovforslaget fremgår bl.a. (Folketingstidende 1959-60, tillæg A, spalte 280):

"Efter de gældende regler kan udgifter til befording mellem bopæl og arbejdsplads i almindelighed ikke fradrages ved indkomstopgørelsen, men der er i skattedepartementets cirkulære af 23. december 1955 ved-

rørende ligningsloven for skatteåret 1956-57 fastsat regler, hvorefter der er mulighed for bevillingsmæssigt at indrømme et nedslag i indkomstansættelsen, når den årlige udgift til sådan befordring overstiger 600 kr. For at fremme bevægeligheden på arbejdsmarkedet har man fundet det rimeligt at afløse disse bestemmelser med en regel, der giver ret til fradrag af den del af den årlige udgift, der overstiger 600 kr.”

Bestemmelsen i den dagældende ligningslovs § 9, stk. 2, 2. pkt., blev ændret ved lov nr. 401 af 20. december 1960, således at der kunne gives fradrag til, at den skattepligtige og med den pågældende sambeskattede personer blev befordret mellem deres ”sædvanlige bopæl” og arbejdspladsen. Af de specielle bemærkninger til lovforslaget fremgår bl.a. (Folketingstidende 1960-61, 2. samling, tillæg A, spalte 9):

”På grundlag af de erfaringer, der er indvundet under praktiseringen af den ved ligningsloven for skatteåret 1960-61 indførte regel om fradrag for udgifter til befordring mellem hjem og arbejdsplads, har man fundet det rimeligt at begrænse reglens anvendelse til at gælde befordring mellem den skattepligtiges *sædvanlige* bopæl og arbejdspladsen, således at udgifter til befordring fra sommerhus til arbejdspladsen ikke anerkendes som grundlag for fradrag.”

Ved lov nr. 452 af 8. december 1967 blev reglerne om befordringsfradrag mellem den sædvanlige bopæl og arbejdspladsen flyttet til en selvstændig bestemmelse i ligningslovens § 9 C.

Af Betænkning nr. 1224/1991 fra udvalget vedrørende forbedring af befordringsfradragreglerne fremgår bl.a.:

” Kapitel 3 Beskrivelse af de gældende regler i ligningslovens § 9 C.

...

3.1.1. Sædvanlig bopæl.

Fradrag efter ligningslovens § 9 C gives for befordring mellem den sædvanlige bopæl og arbejdsstedet.

I langt størsteparten af tilfældene volder fastlæggelsen af den sædvanlige bopæl ikke problemer. I tvivlstilfælde foretages fastlæggelsen af den sædvanlige bopæl efter praksis ud fra en vurdering af, hvor personen har centrum for sine livsinteresser. Fastsættelsen kan ikke ske ud fra et enkelt kriterium, heller ikke tilmelding til folkeregisteret.

I vurderingen indgår forhold som personlig, social, familie- og bolig-mæssig tilknytning til stedet, opholdenes hyppighed og tilmelding til folkeregisteret. Det lovmæssige kriterium for fastlæggelse af den sædvanlige bopæl i relation til befordringsfradraget er identisk med det kriterium, der gælder efter § 2, stk. 1, i lov om kommunal indkomstskat ved afgørelsen af, hvilken kommune der er skattekommune.

Til illustration af de i praksis forekommende problemer kan nævnes følgende afgørelser:

TfS 1987, 291 angik et tilfælde, hvor en skatteyder fik arbejde i Holstebro og i den forbindelse tog ophold hos sin moder i Skals. Han beholdt samtidig sin hidtidige bolig i Sorø for her i weekends at kunne møde sine børn, der ikke længere boede i huset til daglig. Landsretten mente ikke, at ejendommen i Sorø kunne anses for sædvanlig bopæl, hvorfor han ikke fik fradrag for befordring mellem Holstebro og Sorø.

I T&S nyt 1991, nr. 5, side 282 er refereret en landsskatteretsafgørelse, hvorefter en konstabel blev anset for at have bolig i sin oprindelige hjemby, hvor han havde opretholdt en bolig, uanset at kommunen, hvor kasernen var beliggende og hvor han havde lejet kvarter, havde forlangt, at han skulle tilmelde sig folkeregistret dér.

Befordring fra og til sommerbolig berettiger ikke til fradrag i det omfang, fradraget vil overstige fradraget for befordring mellem sædvanlig bopæl og arbejdspladsen."

Ved lov nr. 482 af 30. juni 1993, som byggede på betænkningen, blev der foretaget en række ændringer i den dagældende ligningslovs regler om befordring. Der skete bl.a. en nyaffattelse af ligningslovens § 9 B, hvorefter bestemmelsens stk. 1, litra a, tillige kom til at indeholde begrebet "sædvanlig bopæl". Af de specielle bemærkninger til lovforslagets § 1 fremgår bl.a. (Folketingstidende 1992-93, tillæg A, spalte 9449):

"Begrebet sædvanlig bopæl er det samme som i § 9 C. I tvivlstilfælde foretages fastlæggelse af den sædvanlige bopæl efter praksis ud fra en vurdering af, hvor personen har centrum for sine livsinteresser. Fastsættelsen kan ikke ske ud fra et enkelt kriterium; i vurderingen indgår forhold som personlig, social, familie- og boligmæssig tilknytning til stedet, opholdenes hyppighed og tilmelding til folkeregistret.

Sædvanlig bopæl stilles fortsat i modsætning til andre opholdssteder. F.eks. kan der ikke foretages fradrag for befordring fra en sommerbolig til arbejdspladsen i det omfang, fradraget herved overstiger fradraget mellem den sædvanlige bopæl og arbejdspladsen."

Anbringender

A har i det væsentlige procederet i overensstemmelse med sit påstandsdokument af 22. maj 2023, hvori der bl.a. er anført følgende:

" ...

2 ANBRINGENDER

2.1 Ad Sædvanlig bopæl

2.1.1 Retsgrundlaget

Det følger af ligningslovens § 9 C, at der: "*Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fradrag for befordring frem og tilbage mellem sædvanlig bopæl og arbejdsplads foretages [...]*"

Det afgørende og omtvistede i denne sag er spørgsmålet om, hvor
 A må anses for at have sin sædvanlige
 bopæl i ligningslovens § 9 C's forstand.

Om begrebet sædvanlig bopæl henvises til forarbejderne til ændringslov nr. 482 af den 30. juni 1993 om ændring af ligningsloven og personskatteloven, hvor ligningslovens § 9 B blev tilpasset, hvorved begrebet "sædvanlig bopæl" blev inkorporeret i bestemmelsen.

Af de specielle bemærkninger til lovens § 1, jf. lovforslag nr. 285 af den 19. maj 1993, fremgår følgende:

"Begrebet sædvanlig bopæl er det samme som i § 9 C. I tvivlstilfælde foretages fastlæggelse af den sædvanlige bopæl efter praksis ud fra en vurdering af, hvor personen har centrum for sine livsinteresser. Fastsættelsen kan ikke ske ud fra et enkelt kriterium; i vurderingen indgår forhold som personlig, social, familie- og boligmæssig tilknytning til stedet, opholdenes hyppighed og tilmelding til folkeregistret." (vores fremhævning)

Det står således klart, at vurderingen af, hvor en skatteyder har sin sædvanlige bopæl beror på en konkret og samlet vurdering af, hvor personen har centrum for sine livsinteresser.

Forarbejderne nævner eksplicit en række konkrete momenter, som skal tillægges betydning ved denne vurdering. Det bemærkes herom, at en skatteydere økonomiske forhold ikke eksplicit nævnes som et moment, hvorimod de familiære og sociale forhold eksplicit fremhæves af lovgiver.

Dette taler for, at de familiære og sociale forhold er mere tungtvejende end de økonomiske forhold. Dette har ligeledes støtte i praksis på området. Der henvises i den forbindelse til et bindende svar afgivet af Skatterådet den 20. oktober 2009 offentliggjort som [SKM2009.659.SR](#).

Sagen angik en skatteyder som boede i Aalborg, men som arbejdede i København. Skatteyderen overnattede derfor tre gange om ugen i København. Skatteyderen ønskede i den forbindelse bekræftet, at han kunne få befordringsfradrag fra boligen i Aalborg.

Det var i den forbindelse nødvendigt at fastlægge, hvor skatteyderens sædvanlige bopæl var. Om sagens faktum fremgår nærmere følgende:

"Spørger er ansat i København på en 6-årig kontrakt, men han har bevaret sin bopæl i Aalborg.

Spørgers kone og hendes børn bor i Aalborg. Den yngste, som bor hos spørger, går i 9. klasse og forventes at starte på gymnasiet efter sommerferien. Den ældste går i 2.g, også i Aalborg, men bor mest hos faderen i GUG/Aalborg."

Skatteyderen havde således relativt store og voksne børn i Aalborg.

Videre fremgår følgende:

"Spørgers kones arbejdsadresse er i Viborg. Alene ovenstående forhold gør, at en samlet flytning ikke er aktuel indenfor de nærmeste 3-3½ år.

Spørgers forældre på henholdsvis 82 og 86 år samt spørgers bror bor i Aalborg. Herudover er alle hans fritidsinteresser forankret i byen. Herudover har han over årene opbygget en lang række relationer i byen/regionen.

*Spørger har endvidere oplyst, at en normal uge ofte vil have det udgangspunkt, at **han opholder sig i Aalborg i weekenden** (3-5 weekender i København om året). Derudover vil der være mulighed for enten at arbejde fra hjemmet i Aalborg 1 dag om ugen, eller også vil spørger overnatte i Aalborg en aften/nat om ugen. I forbindelse med ferie vil der derudover være mulighed for ophold i Aalborg. For eksempel vil han kunne være i Aalborg ca. 6 uger i sommertiden, ligesom der er mulighed for at arbejde fra Aalborg omkring Påske, Pinse, Kristi Himmelfart etc.*

Dertil kommer 15-25 "udedage" og døgnarrangementer, der oftest kan påbegyndes fra Aalborg.

Spørger har endvidere oplyst, at han normalt vil tage til København mandag morgen og hjem igen torsdag eller fredag eftermiddag.

*Spørger ses at være **tilmeldt Folkeregistret på adressen i København.**" (vores fremhævning)*

Skatterådet tiltrådte i sagen SKATs indstilling om, at skatteyderens sædvanlige bopæl var i Aalborg. SKATs indstilling var følgende:

"Spørger ønsker oplyst, om han fortsat kan opretholde kørselsfradrag mellem bopælen i Aalborg og jobadressen i København på trods af, at han fra d. 1. september 2009 opholder sig i sin ejerlejlighed i København ca. 3. overnatninger om ugen.

Det er afgørende for besvarelsen af spørgsmålet hvilken bopæl, der kan betegnes som spørgers sædvanlige bopæl, jf. ligningslovens § 9C, stk. 1.

[...]

Det er på baggrund af spørgers oplysninger SKATs opfattelse, at spørgers sædvanlige bopæl må anses for at være beliggende i Aalborg.

*Der er herved lagt vægt på spørgers oplysninger om, at han **bor sammen med sin kone og hendes barn/børn i Aalborg**, samt at **han vil opholde sig i Aalborg i langt de fleste weekender om året**, samt 1 hverdag om ugen samt omkring ferier mv. Der er ligeledes lagt vægt på spørgers oplysninger om, at hans fritidsaktiviteter mv. foregår i Aalborg. **Det forhold, at spørger ikke har folkeregister i Aalborg ses ikke at være afgørende for, om han kan anses for at have sædvanlig bopæl der.**" (vores fremhævning)*

Skatterådet tillagde således, i overensstemmelse med de eksplicit nævnte momenter i forarbejderne, de familiære og sociale forhold større betydning end skatteyderens konkrete økonomiske forhold, idet faktum var, at skatteyderen erhvervede sin indkomst i København og havde registreret sin folkeregisteradresse i København.

Faktum var endvidere, at skatteyderen i et ikke uvæsentligt omfang havde opholdt sig i København i forbindelse med varetagelsen af sit arbejde. Det fremgår endvidere af sagen, at skatteyderen havde en ejerlejlighed i København.

Sagens omstændigheder talte således klart for, at skatteyderen ud fra en økonomisk vinkel havde størst tilknytning til København. Skatterådet nåede desuagtet frem til det modsatte resultat, da de fandt, at skatteyderens sædvanlige bopæl var i Aalborg.

Det gøres gældende, at vurderingen efter artikel 4, stk. 2, litra a i den dansk polske dobbeltbeskatningsoverenskomst er sammenfaldende med vurderingen efter ligningslovens § 9 C, jf. punkt 15 i OECDs kommentarer til artikel 4, hvor der fremgår følgende:

“Hvis den fysiske person har en fast bolig i begge kontraherende stater, er det nødvendigt at se på de faktiske forhold for at fastslå, med hvilken af de to stater vedkommende har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser. Der skal således tages hensyn til vedkommendes familie og sociale forhold, vedkommendes beskæftigelse, vedkommendes politiske, kulturelle eller andre aktiviteter, vedkommendes forretningssted, det sted, hvorfra vedkommende administrerer sine aktiver osv. Omstændighederne skal bedømmes som et hele, men det er ikke desto mindre åbenbart, at overvejelser med udgangspunkt i den fysiske persons egne handlinger skal ofres særlig opmærksomhed. Hvis en person, som har en bolig i en stat, etablerer en anden bolig i den anden stat og bibeholder den første bolig, kan det faktum, at vedkommende bibeholder den første bolig i de omgivelser, hvor vedkommende altid har boet, hvor vedkommende har arbejdet, og hvor vedkommende har sin familie og ejendele, sammen med andre elementer bidrage til at vise, at vedkommende har bevaret centrum for sine livsinteresser i den første stat.” (vores understregning)

Der er således tale om en helt konkret og samlet vurdering.

2.1.2 Den tidligere sambehandlede sag

Som det fremgår af skriftvekslingen i sagen, så har sagen været sambehandlet med C sag (BS-31762/2021-OLR), hvor Skatteministeriet nu har taget bekræftende til genmæle.

Det gøres gældende, at denne sag er direkte sammenlignelig med denne sag. Det gøres gældende, at A's har krav på ligebehandling.

Skatteministeriet må således redegøre nærmere for deres synspunkter i nærværende i sag, idet Skatteministeriet over for C nu har anerkendt, at C har sin sæd-

vanlige bopæl i Polen, men omvendt over for A har sin sædvanlige bopæl i Polen. fortsat bestrider, at A

2.1.3 Den konkrete sag

Der er i sagen enighed om, at A blev ansat ved [B] A/S den 27. maj 2014. Der blev indledningsvist alene indgået en tidsbegrænset ansættelsesaftale til den 19. september 2014 ... A blev herefter fastansat den 20. marts 2015.

Der er endvidere enighed om, at A i hele perioden (2017-2019) har opholdt sig på adressen Adresse 1 i forbindelse med, at han har arbejdet i Danmark ... Fotos af ejendommen er fremlagt ...

Der er ca. 7 km mellem arbejdspladsen ved [B] A/S og opholdsstedet, hvortil henvises til kørselsvejledning fra Google Maps ... Det anerkendes derfor, at i det omfang, at A sædvanlige bopæl anses for den danske adresse, så har A ikke krav på befodringsfradrag som følge af den korte afstand, jf. ligningslovens § 9 C.

Lejemålet har været beboet af i alt seks personer benævnt henholdsvis D, E, F, G, H og A ... D vil afgive vidneforklaring i sagen.

Det fremgår af lejekontrakten, at lejemålet er på i alt 150 m². Der er ligeledes fremlagt en BBR-meddelelse for Adresse 1 ... Henset til at lejemålet har været delt med fem andre, gøres det gældende, at det har formodningen imod sig, at A har anvendt det danske opholdssted som sin sædvanlige bopæl og har været centrum for hans livsinteresser.

A har tværtimod haft en bolig til rådighed i Polen beliggende på adressen Adresse 3 ... Han bor på den polske bopæl med sin ægtefælle I og sine børn, hvortil henvises til vielsesattest ...

A har fremlagt fotos af den polske ejendom ... A har tillige indhentet bilag vedrørende skat på hans ejendom ...

A har efter det af ham oplyste besøgt sin hustru og børn i Polen i weekender og ferie i indkomstårene 2017-2019, hvortil henvises til fremlagt friplan og kalender ... A har derudover fremlagt dokumentation for udgifter til færgebilletter i 2019 ...

Vedrørende A's kørsel til og fra Polen i indkomstårene 2017-2019 gøres det gældende, at A rejste hjem til sin polske bolig i de weekender og ferier, hvor det var muligt for ham.

Omstændighederne og kørselsmønsteret svarer således i vidt omfang til C kørselsmønster, som beskrevet i den tidligere sambehandlede sag, jf. beskrivelsen heraf på side 7-10 i Processkrift 2 af den 10. marts 2023.

A har også taget færgen til Polen både via Gedser/Rostock og Rødby/Puttgarden ...

Den samlede befordringstid fra Adresse 3 til udgjorde ca. 11,5 timer...

Køreturen ned til færgen i Gedser udgør ca. 1,5 time, jf. Bilag 26. Kørslen fra havnen i Rostock beliggende på adressen Zum Fährterminal 1, 18147 Rostock, Tyskland til A hjem på Adresse 3 var på ca. 8,5 timer, hvortil henvises til kørselsvejledning fra Google Maps ...

Køreturen fra til Rødby udgør ca. 1,5 time, jf. Bilag 28. Ved kørsel fra havnen i Puttgarden beliggende på adressen Fährhafenstraße, 23769 Fehmarn, Tyskland til Adresse 3 var der en køretur på ca. 10,5 timer, hvortil henvises til kørevejledning fra Google Maps ...

Det oplyste typiske køremønster understøttes af de fremlagte færgebilletter, hvor der fremgår en lang række billetter for turen mellem Rostock – Gedser købt hos Scandlines ...

Det oplyste rejsemønster understøttes tillige af det fremlagte bankkontoudtog, hvor de gule markeringer viser A's forbrug i udlandet, og de grønne markeringer viser A's forbrug på færgerne ...

Kontoudtoget viser klart, at A har haft et forbrug i weekenderne i Polen, og at han har anvendt penge på færgen mellem Gedser og Rostock.

Det bemærkes, at hævningerne, hvor der refereres til MV Berlin og MV Copenhagen skete på færgerne M/F Berlin og M/F Copenhagen, der sejler for Scandlines mellem Rostock og Gedser ...

Det gøres på baggrund af ovennævnte forhold gældende, at centrum for A livsinteresser er i Polen. Der henses i den forbindelse helt overordnet til, at hans familiære og sociale forhold og tilknytning er tættest på Polen.

Der er enighed om, at A's økonomiske forhold knytter sig nærmest til Danmark. De økonomiske forhold skal

imidlertid ikke tillægges samme vægt som de familiære og sociale forhold, jf. SKM2009.659.SR.

2.2 De fremsatte opfordringer

Skatteministeriet har i denne sag fremsat en lang række opfordringer vedrørende diverse faktiske forhold, herunder blandt andet A's bolig- og familieforhold i henholdsvis Danmark og Polen, udgiftsbilag mv.

Skatteministeriet har gjort gældende, at manglende besvarelse af alle opfordringerne skal tillægges processuel skadevirkning. Dette bestrides.

Det bemærkes, at A så vidt muligt har forsøgt at oplyse sagen ved de i sagen fremlagte bilag, herunder at besvare de fremsatte opfordringer, jf. også ovenfor.

A har naturligvis alene en interesse i, at sagen oplyses i videst muligt omfang, idet omfang dette er muligt. Det er i sagen natur ikke muligt at fremskaffe alle de efterspurgte dokumenter.

Det bemærkes, at sagens faktum under alle omstændigheder vil blive oplyst ved A's partsforklaring, hvor Skatteministeriet ligeledes har mulighed for at fremsætte sine spørgsmål om de faktiske forhold."

Skatteministeriet har i det væsentlige procederet i overensstemmelse med sit sammenfattende processkrift af 23. maj 2023, hvori der bl.a. er anført følgende:

"2. SKATTEMINISTERIETS ANBRINGENDER

Sagen angår, om A er berettiget til befodringsfradrag i indkomstårene 2017- 2019, jf. ligningslovens § 9 C ...

Det påhviler A at påvise, at han er berettiget til fradrag – og henset til de involverede ganske betydelige afstande er bevisbyrden skærpet, jf. UfR2004.1516H ... A

skal i den sammenhæng både vise, at han har haft sædvanlig bopæl i Polen, såvel som at han rent faktisk har gennemført den pågældende transport i det hævdede omfang.

Denne skærpede bevisbyrde har A ikke løftet, navnlig i en situation som den foreliggende, hvor en række opfordringer ikke er besvaret.

Landsskatteretten har derfor med rette fundet, at A ikke har vist at være berettiget til befodringsfradrag.

2.1 Sædvanlig bopæl

Ligningslovens § 9 C regulerer adgangen til befordringsfradrag. Der kan opnås fradrag for befordring mellem *sædvanlig bopæl* og arbejdsplads, jf. bestemmelsens stk. 1, 1. pkt. ...

Følgende fremgår af forarbejderne til befordringsfradragsreglerne, jf. lovforslag nr. 285 af 19. maj 1993, bemærkningerne til § 1, nr. 1 og 3-4 ... :

”Begrebet sædvanlig bopæl er det samme som i § 9 C. I tvivlstilfælde foretages fastlæggelse af den sædvanlige bopæl efter praksis ud fra en vurdering af, hvor personen har centrum for sine livsinteresser. Fastsættelsen kan ikke ske ud fra et enkelt kriterium; i vurderingen indgår forhold som personlig, social, familie- og boligmæssig tilknytning til stedet, opholdenes hyppighed og tilmelding til folkeregistret.”

Fastlæggelse af sædvanlig bopæl er således en vurdering af vedkommendes centrum for livsinteresser, og efter forarbejderne kan det ikke fastlægges ud fra et enkelt kriterium, men beror på en samlet vurdering, hvori indgår forhold som personlig, social, familie- og boligmæssig tilknytning til stedet og tilmelding til folkeregistret. Samme momenter fremgår af Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit C.A.4.3.3.1.1 ..., omkring afgrænsningen af sædvanlig bopæl.

Der skal foretages en samlet bedømmelse af, om A's centrum for livsinteresser var i Danmark eller i Polen i de to relevante indkomstår, jf. f.eks. UfR 2005.1463 H ... og UfR 2007.2435 H ...

Efter praksis kan der ved den samlede vurdering blandt andet lægges vægt på registreringen i folkeregistret samt det erhvervsmæssige tilhørsforhold, jf. herved bl.a. TfS 1999, 420 HRD ...

A har i processkrift 2, side 3, 2. sidste afsnit, anført, at de familiære og sociale forhold er mere tungtvejende end de økonomiske forhold ved vurderingen af, hvor en skatteyder har sin sædvanlige bopæl, og henviser i den forbindelse til SKM2009.659.SR ...

Skatterådets bindende svar i SKM2009.659.SR er alene udtryk for, at Skatterådet i den sag har foretaget en konkret afvejning af den pågældende skatteydere forhold og fundet, at han havde størst tilknytning til Aalborg, uanset at hans arbejdsadresse var i København. Afgørelsen er således ikke udtryk for en administrativ praksis om, at de familiære og sociale forhold er mere tungtvejende end de økonomiske forhold, modsat processkrift 2 ...

2.1.1 A *har ikke besvaret Skatteministeriets opfordringer*

For at foretage den samlede helhedsbedømmelse af, hvor A's centrum for livsinteresser var i de omhandlede indkomstår, har Skatteministeriets fremsat en række opfordringer i sagen, som – med enkelte undtagelser – ikke er blevet besvaret. Trods

Skatteministeriets opfordringer hertil har A
nærmere bestemt ikke fremlagt:

- Oplysninger om danske boligforhold (opfordring 1 ...)
- Oplysninger om boligforhold i Polen (opfordring 2 ...)
- Oplysninger om familieforhold i Polen (opfordring 3 ...)
- Oplysninger om øvrige forhold, som viser en evt. tilknytning til Polen, herunder bopælsforhold frem til flytningen til Danmark i 2014 (opfordring 4 ...)
- Dokumentation for, hvorfor D fremgår på de fremlagte færgebilletter, f.eks. dokumentation for mellemregninger mellem A og D (opfordring 5 ...)
- Dokumentation for kørslen frem og tilbage til Polen, f.eks. kvitteringer for tankning eller kørsels-regnskaber med fordeling af udgifter mellem dem, der har kørt sammen (opfordring 6 ...)
- Dokumentation for de fulde kontoudtog (opfordring 7 ...)

Den manglende besvarelse må tillægges processuel skadevirkning med den konsekvens, at det lægges til grund, at de manglende oplysninger, som kun A har i sin besiddelse, viser, at hans centrum for livsinteresser er i Danmark frem for Polen, jf. retsplejelovens § 344, stk. 2.

Henset til, at der er tale om opfordringer, der er i vid udstrækning må kunne besvares ved dokumentbeviser, vil parts- og vidneforklaringer ikke kunne udgøre tilstrækkelig dokumentation. Forklaringer kan således ikke erstatte de (objektive) dokumentbeviser, som ministeriet har opfordret A til at fremlægge, jf. fx SKM2009.482.VLR.

2.1.2 A *har sædvanlig bopæl i Danmark*

De oplysninger, der foreligger i sagen, viser, at A
har sædvanlig bopæl i Danmark, hvorom Skatteministeriet nærmere bemærker følgende:

A har siden 2014 haft en *fuldtidsstilling i Danmark som slagterimedarbejder* på slagteriet [B] A/S ... og tilmeldt en dansk A-kasse ... I CPR-registeret er A registreret som indreist den 20. juni 2014, og han har siden da haft bopæl på Adresse 1 ..., der ligger 6,8 km fra hans arbejde ... I henhold til BBR-registeret ... er der tale om en landbrugsejendom med et stuehus med et boligareal på 220 m², otte værelser, badeværelse og køkken.

A har fremlagt en lejekontrakt for ejendommen Adresse 1 mellem udlejer J og lejer D ..., hvor det fremgår, at lejemålet er 150 m². Lejekontrakten er indgået den 1. august 2010.

Der er ikke fremlagt nogen fremlejekontrakt mellem D og A og der er ikke fremlagt nogen dokumen-

tation for, at boligen blev delt mellem seks personer. Der er alene fremlagt en oplystning på et i øvrigt "blankt" papir, hvor der står, at seks personer, herunder " D " og " A ", bor på denne adresse ..., og det udgør derfor ikke dokumentation for noget. Det fremgår ikke, hvem der har udarbejdet dokumentet.

Derudover stemmer oplysningerne ikke overens med oplysningerne i stævningen ..., hvor det er anført, at han "deler en lille lejlighed, der består af to værelser med fælles køkken og bad sammen med fire kolleger".

liggende A har fremlagt billeder af ejendommen be-
Adresse 1 De fremlagte billeder dokumenterer ikke
A's boligforhold i Danmark.

A har grundet jobbet hos [B] A/S
stærke økonomiske forbindelser til Danmark. Det erhvervsmæssige tilknyt-
ningsforhold og A's væsentligste økonomi-
ske interesser er således i Danmark, da det er her, at det indtægtsgivende arbejde er udført over en lang årrække. De foreliggende indkomstår (2017-2019) ligger flere år efter, at ansættelsen i [B] A/S blev påbegyndt (2014) og den erhvervsmæssige tilknytning må på dette tidspunkt betragtes som varig.

Endvidere har han siden 2014 været tilmeldt *det danske folkeregister* ..., og hans bopæl er en ejendom på 220 m² ... tæt på arbejdet. Det bemærkes, at han i alle årene fra 2014 og frem til i dag har boet samme sted i Danmark, og at hans folkeregisteradresse tilsvarende siden 2014 har været på den samme adresse.

Den pågældende ejendom har dermed helt tilbage fra 2014 – dvs. i en længere årrække – udgjort A's bopæl. Efter ordlyden af bestemmelsen er det den "sædvanlige" bopæl, der skal findes. Henset til, at bopælen i Danmark i årevis har fungeret som det sted, hvor A har haft flest årlige overnatninger, fører en ordlydsfortolkning til, at ejendommen udgør hans "sædvanlige" bopæl.

Endelig må det ved sagens pådømmelse lægges til grund – også henset til den mangelfulde besvarelse af Skatteministeriets opfordringer – at A har opholdt sig i betydelig grad i Danmark i den relevante periode. Den fysiske tilstedeværelse – bl.a. for at varetage arbejdet på [B] A/S – understøtter, at A's danske bopæl er den sædvanlige bopæl.

2.1.3 A *tilknytning til Polen er i det væsentligste udokumenteret*

A's bolig- og familieforhold i Polen er i vidt omfang udokumenterede.

A har fremlagt et notarielt dokument af 25. maj 2017 fra Polen ..., hvor det fremgår, at han er bosiddende i " Adresse 3 Dokumentet dokumenterer ikke, at han har

bolig på den angivne adresse, da det fremgår, at notaren blot har fastslået bopælen på baggrund af en erklæring.

Dokumentet angiver desuden at indeholde en "aftale om arvefølge og opløsning af fælleseje" ... Det fremgår af aftalens § 1, pkt. i, at A dennes mor og hans 3 søskende som følge af arv efter A's far, som døde den 19. januar 2016, blev medejere af en ejendom beliggende i , hvorpå der ikke var andre bygninger end "en 100 år gammel stenbygget bolig udstyret med centralvarmeanlæg med et gulvareal på 70 m², en trælade fra samme periode og et skur af sten og mursten fra 1990'erne", jf. pkt. f ...

Videre fremgår det af aftalens § 4, at A ved delingen af arven i fællesskab med sin søster overtog to ubebyggede jordlodder, jf. § 4, pkt. I, samt selv overtog et ubebygget jordstykke, jf. § 4, pkt. II. ...

A har desuden fremlagt afgørelser om "skovskat" for 2018, 2019, 2020, 2021, 2022 og 2023 angående adressen ...

At A i løbet af de omhandlede indkomstår overtog en række ubebyggede jordstykker i Polen og har betalt skovskat i Polen fra 2018 og fremefter, dokumenterer ikke noget som helst om A's boligforhold i Polen i de omhandlede indkomstår.

A har fremlagt billeder af en ejendom beliggende Adresse 3 , i Polen ... De fremlagte billeder dokumenterer heller ikke A's boligforhold i Polen. I øvrigt stemmer de fremlagte billeder af ejendommen ikke overens medoplysningerne i stævningen ..., hvor det er anført, at hans "bopæl var i Polen, hvor han havde en lejlighed" (min understregning).

Af billeder fra Google Streetview ... ses det også, at den ejendom i Polen, A har fremlagt billeder af, har været under *opførelse* i august 2018. Det er således udokumenteret, hvad der udgjorde A's bolig i Polen, indtil denne ejendom stod færdig. Det er i øvrigt såvel uoplyst som udokumenteret, hvornår ejendommen var færdigbygget.

Der er således ikke fremlagt nogen dokumenter, som understøtter, at A som påstået skulle have bopæl sammen med sin ægtefælle og to børn i Polen i de omtvistede indkomstår. Der er ikke fremlagt dokumentation for hverken familie- eller boligforholdene bortset fra vielsesattesten, der er fremlagt af Skatteministeriet ...

A har derudover fremlagt en opgørelse over sin ægtefælles indtjening ..., hvilket er denne sag uvedkommende.

Skatteministeriet opfordrede i svarskriftet til, at A fremlagde yderligere dokumentation for ophold i Polen, f.eks. bankkontoudtog.

A har herefter fremlagt kontoudtog fra en polsk konto ... og en dansk konto ... Desuden har han fremlagt kontoudtoget den danske konto med markeringer, som angiveligt skal vise hans forbrug på færgerne og i udlandet ...

De fremlagte kontoudtog indeholder posteringer, men der er ikke noget "hoved", som viser, hvis kontoudtog det er, eller hvilken bank det stammer fra. Det kan derfor ikke lægges til grund, at det er A's kontoudtog. Der er desuden ikke tale om fuldstændige kontoudtog med en fortløbende saldo, men derimod tilsyneladende uddrag af kontoudtog. Disse uddrag har ikke nogen bevisværdi. Skatteministeriet opfordrede (opfordring (7)) A til at fremlægge de fulde kontoudtog. Heller ikke denne opfordring er besvaret.

Under alle omstændigheder dokumenterer de fremlagte kontoudtog på ingen måde hverken ture til/fra Polen i det af A hævdede omfang eller ophold i Polen i det af A hævdede omfang, da der ikke er posteringer alle de gange, hvor A efter det oplyste skulle have været i Polen.

Det er generelt udokumenteret, i hvilket omfang A har opholdt sig i Polen. Han gør gældende, at han har været i Polen i betydeligt omfang i sin fritid. Eksempelvis har han i 2017 angiveligt været i Polen i 135 dage, idet han er kørt frem/tilbage til Polen 48 gange à 1.942 km (bilag 9), hvilket svarer til kørsel på i alt 93.216 km. Der gælder et skærpet beviskrav henset til den meget betydelige rejsetid, jf. UfR 2004.1516 H ..., og de fremlagte friplaner/kalendere og færgebilletter ... er ikke tilstrækkelig dokumentation, jf. nærmere herom under afsnit 2.2. Det er således heller ikke dokumenteret eller sandsynliggjort, at A skulle have opholdt sig i Polen i det påståede omfang.

Samlet set er hans tilknytning til Polen dermed udokumenteret.

... ..

Ud fra en samlet vurdering af forholdene, herunder bl.a. at A's økonomiske/erhvervsmæssige interesser er i Danmark, at han har haft fast arbejde i Danmark siden 2014 ved samme arbejdsgiver, at han har fast bopæl i Danmark og er registreret i det danske folkeregister på samme adresse siden 2014 og frem til i dag, at han opholder sig mest i Danmark, samt at hans tilknytning til Polen i vidt omfang er udokumenteret, er A's sædvanlige bopæl – i Danmark.

A's kørsel til og fra Polen må derfor anses som en privat udgift, som ikke berettiger til befordringsfradrag efter ligningslovens § 9 C.

2.2 Det er ikke dokumenteret, at der er gennemført transport i det hævdede omfang

Hvis retten måtte finde, at A har sædvanlig bopæl i Polen, gøres det gældende, at A ikke har løftet bevisbyrden for, at befordringen rent faktisk har fundet sted i det angivne omfang. Tillige af denne – selvstændige – grund er A ikke berettiget til befordringsfradrag.

Det følger af, at det er den skatteyder, der anser sig berettiget til et befordringsfradrag, der i fornødent omfang skal dokumentere eller i hvert fald sandsynliggøre, at befordringen har fundet sted i det selvangivne omfang, jf. UfR 2004.1516 H ...

Beviskravet vil efter praksis blive skærpet i tilfælde, hvor der foreligger omstændigheder, der kan tale imod, at befordringen har fundet sted i det selvangivne omfang. Er afstanden mellem den sædvanlige bopæl og arbejdspladsen usædvanlig lang, stilles der således skærpede krav til skatteyderens dokumentation eller sandsynliggørelse af, at befordringen rent faktisk har fundet sted, jf. UfR 2004.1516 H ..., hvor Højesteret fastslog, at afstanden til og fra arbejde på tilsammen henholdsvis 698 km og 409 km klart oversteg det, der må anses for sædvanligt.

Der er 1.942 km tur/retur mellem A's arbejdssted i Danmark og hans adresse i Polen (E246), hvilket har karakter af en usædvanlig lang afstand. På den baggrund er beviskravet skærpet i relation til dokumentationen af befordringen, jf. UfR 2004.1516 H ..., TfS 2000, 563V ... og SKM2001.431.VLR ...

A kan dermed kun få medhold i sin påstand, hvis han (udover at påvise, at have sædvanlig bopæl i Polen) ved objektiv dokumentation kan godtgøre, at han rent faktisk har gennemført den hævdede transport.

Heller ikke denne bevisbyrde er løftet. Og tillige af den grund kan A ikke få medhold i den nedlagte påstand.

I forhold til transport til/fra Polen har A fremlagt en række kvitteringer for færgebilletter, hvor navnet D er angivet ... Det kan konstateres, at det er lejeren af Adresse 1 som A således muligvis deler bolig med i Danmark.

Disse kvitteringer, som alene angår ét af de omhandlede indkomstår (2019), udgør ikke dokumentation for, at A skulle have rejst på de pågældende afgang. Der er f.eks. ikke dokumenteret nogen mellemregninger mellem A og D på trods af Skatteministeriets opfordring (5), der således ikke er blevet opfyldt.

Og under alle omstændigheder er der intet fremlagt til dokumentation af den hævdede transport i 2017 og 2018. Det bemærkes i den forbindelse, at de fremlagte kalendere/friplaner ... ikke udgør dokumentation for transport.

Herudover har A i forhold til transporten til/fra Polen – trods opfordret hertil ved Skatteministeriets opfordring (6) – ikke fremlagt kvitteringer for tankning eller kørselsregnskaber med fordeling af udgifter mellem dem, der angiveligt har kørt sammen.

Der er således ikke nogen dokumentation for, at A har rejst til/fra Polen, endsi­ge været i Polen i det af ham hævdede omfang.

2.3 Ligebehandling

For så vidt angår det af A anførte om det almindelige forvaltningsretlige lige-behandlingsprincip i processkrift 2 ..., bemærkes det, at det er en betingelse for, at en skatteyder kan støtte ret på en lighedsgrundsætning, at skatteyderen henviser til afgørelser, som er i overensstemmelse med Skatteforvaltningens offentligt tilkendegivne praksis.

A har ikke henvist til andre afgørelser og har således ikke løftet bevisbyrden for, at der foreligger en administrativ praksis med det indhold, han anfører.

En lighedsgrundsætning giver under alle omstændigheder ikke en skatteyder ret til en beskatning, der ikke er korrekt, fordi andre skatteydere i tilsvarende situationer med urette er givet medhold, jf. herved UfR 1995.734 H ..., UfR 2000.1509 H ... og UfR 2013.207 H ...

Under alle omstændigheder er det uden betydning for afgørelsen af denne sag, om der måtte være polske personer, som efter en samlet konkret vurdering af de pågældendes tilknytning til Danmark henholdsvis Polen har fået godkendt befordringsfradrag til/fra en bolig i Polen.”

Landsrettens begrundelse og resultat

Sagen handler for landsretten alene om, hvorvidt A som i indkomstårene 2017-2019 var dobbeltdomicileret med bolig i såvel Danmark som Polen, har krav på fradrag for befordring mellem arbejdspladsen og boligen i Polen, jf. ligningslovens § 9 C.

Det følger af ligningslovens § 9 C, stk. 1, 1. pkt., at den skattepligtige ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan foretage fradrag for befordring frem og tilbage mellem sædvanlig bopæl og arbejdsplads med et beløb, som beregnes på grundlag af den normale transportvej ved bilkørsel efter en kilometertakst, der fastsættes af Skatterådet.

Af forarbejderne til ligningslovens § 9 C, stk. 1, 1. pkt. – samt § 9 B, stk. 1, litra a, som tillige indeholder begrebet ”sædvanlig bopæl” – fremgår, at ”sædvanlig bopæl” står i modsætning til andre opholdssteder, f.eks. et sommerhus, og at ”sædvanlig bopæl” i tvivlstilfælde efter praksis fastlægges ud fra en vurdering af, hvor personen har centrum for sine livsinteresser. Fastlæggelsen kan ikke ske ud fra et enkelt kriterium, og i vurderingen indgår forhold som personlig, social, familie- og bolig-mæssig tilknytning til stedet, opholdenes hyppighed og tilmelding til folkeregisteret.

Ud fra en samlet vurdering af forholdene, som de er oplyst for landsretten, finder landsretten, at A's sædvanlige bopæl i de omhandlede indkomstår var boligen i Danmark.

Landsretten har herved lagt vægt på, at A's økonomiske og erhvervs-mæssige interesser i de relevante år var – og efter det oplyste i øvrigt fortsat er – i Danmark, hvor han har haft arbejde siden 2014 ved samme arbejdsgiver i en stilling, der siden 2015 har været tidsubegrænset, ligesom han er tilmeldt A-kasse i Danmark. Han har siden 2014 haft samme bolig og været tilmeldt folkeregisteret på samme adresse i Danmark, ligesom han efter det oplyste opholder sig mest i Danmark. A's tilknytning til Polen og boligen i Polen i de omhandlede indkomstår fremstår efter bevisførelsen i vidt omfang udokumenteret.

Herefter, og idet A heller ikke har godtgjort, at der er grundlag for at indrømme ham fradrag for befordring mellem arbejdspladsen og boligen i Polen på baggrund af den forvaltningsretlige lighedsgroundsætning, tager landsretten Skatteministeriets påstand om frifindelse til følge.

A har fri proces. Efter sagens udfald skal statskassen i sagsomkostninger betale 50.000 kr. til Skatteministeriet til dækning af udgifter til advokatbistand inkl. moms. Ud over sagens reelle værdi, der udgør skatteværdien af de påberåbte befodringsfradrag, er der ved fastsættelsen af beløbet til advokat taget hensyn til sagens omfang og forløb samt til hovedforhandlingens varighed.

THI KENDES FOR RET:

Skatteministeriet frifindes.

I sagsomkostninger skal statskassen inden 14 dage betale 50.000 kr. til Skatteministeriet. Beløbet forrentes efter rentelovens § 8 a.

Publiceret til portalen d. 05-07-2023 kl. 10:00

Modtagere: Sagsøgte Skatteministeriet, Advokat (H) [REDACTED]

[REDACTED] Advokat (L) [REDACTED], Advokat (H) Sune Riisgaard,

Sagsøger

A