



FULD SKATTEPLIGT

En akademisk juridisk afhandling om reglerne for fuld skattepligt

Caroline Haure Christensen
Stud. Cand. Merc. Jur., Aalborg Universitet

Titelblad

Dansk titel: Fuld skattepligt – En akademisk juridisk afhandling om reglerne for fuld skattepligt

Engelsk titel: Full tax liability – An academic legal thesis on the Danish legislation on full tax liability

Afleveringsdato: 17. maj 2018

Fagområde: Skatteret

Studienummer: 20136427

Vejleder: Rune Engberg Christensen

Antal anslag: 128.808

Abstract

The focus of this assessment is to account for the Danish legislation on full tax liability, the issues herein as well as to come up with a proposal on how to modify the legislation. The assessment works according to a thesis that this current legislation is too subjective and too discretionary, which is expressed in the weak wordings of the provisions in question. This thesis is supported in an exposition of the legislation as well as an analysis of some of the most important cases regarding the topic.

The main rule is that a person is liable to pay taxes to Denmark when he is residing in Denmark as well as him staying in the country. In order for such stay to result in tax liability for the person in question, the stay cannot be transitory and the nature of the stay cannot be due to holiday or similar. Especially the phrase “holiday or similar” has been the matter of dispute in a great number of cases, of which some of them are analysed in this assessment. On the basis of these analysis, it is concluded that the current legislation, especially due to the weak wording of the provisions, is in need of an update.

In order for the author of the assessment to come up with the best proposal for a modification of the legislation and in order to do so on the most informed foundation, an analysis has been made of a number of chosen countries’ legislation as well as article 4 in OECD’s Model Tax Convention. Furthermore, a proposal on how to change the legislation, which has recently been put forward by the Danish Government, is examined and analysed due to the same purpose. However, the launch of the proposal in question has been postponed due to a number of negative hearing statements, which find the proposals in the bill too extensive and aggravating.

On the basis of the accounts and analysis as mentioned above, the author of the assessment comes up with a proposal on how to modify the Danish legislation on full tax liability.

The author proposes a new wording of the provisions in question, in which there shall be two cumulative requirements, according to which a person will be deemed fully liable to pay taxes to Denmark if he has a residence in Denmark and if he stays in Denmark for a given number of days. As such, this proposal is quite similar to the proposal which was recently put forward, however, with certain adjustments according to the authors subjective approach as well as to the hearing statements. In addition to the two criteria, the remarks must contain a comprehensive explanation for the use of interpretation as well as a number of examples. The most important component in the author’s proposal is, however, that the phrase “holiday or similar” shall be excluded and thus, that the nature of the stay in Denmark shall not be taken into account. By doing this, people will be able to know the consequences in terms of tax, when having an abode combined with a stay in Denmark, as one will then only have to count the days of stay in Denmark.

On this basis, by implementing this change in the Danish Source Tax Act, the Danish legislation on full tax liability will become much more objective and it will become much easier for people to know their legal position, which is an entitled right for everyone.

Indholdsfortegnelse

Titelblad	1
Abstract	2
1. Indledning, metode, afgrænsning mm.	6
1.1. Indledning	6
1.2. Problemformulering	7
1.3. Metode	7
1.4. Afgrænsning	8
1.5. Opbygning	9
2. Overordnet redegørelse for fuld skattepligt	11
2.1. Kildeskattelovens regler om fuld skattepligt	12
2.1.1. "Bopæl"	12
2.1.2. Ophold	14
2.1.3. Ferie eller lignende	16
2.2. Delkonklusion	17
3. Kritisk analyse af formuleringen "ferie eller lignende"	18
3.1. SKM 2012.732 ØLR	20
3.2. SKM 2014.717 LSR	22
3.3. SKM 2015.61 SR	23
3.4. SKM 2017.180 LSR	24
3.5. Hvad ligner så ferie?	25
3.6. Delkonklusion	26
3.7. Analog anvendelse af "kortvarige ophold på grund af ferie eller lignende"	27
4. Internationale regler for fuld skattepligt	28
4.1. Andre landes regler	28
4.1.1. Sverige	29
4.1.2. Norge	30
4.1.3. Tyskland	30
4.1.4. Holland	31
4.1.5. Storbritannien	32
4.2. OECD's modeloverenskomst, artikel 4	33
4.3. Delkonklusion	35
5. Forslag til modernisering af de gældende regler	36

5.1.	Forslag til Lov om ændring af kildeskatteloven	37
5.1.1.	Overordnet redegørelse for de foreslåede ændringer.....	37
5.1.2.	Rådighed over bolig	38
5.1.3.	Ophold i mere end 90 dage	39
5.1.4.	Lovforslagets § 7, stk. 2	40
5.1.5.	Høringssvar	41
5.1.6.	Delkonklusion	43
5.2.	Forfatterens forslag til moderniserede regler for fuld skattepligt	44
5.3.	Delkonklusion	48
6.	Konklusion	48
	Litteraturliste	51
	Bøger	51
	Artikler	51
	Andre	51
	Afgørelser	52

1. Indledning, metode, afgrænsning mm.

1.1. Indledning

”Reglerne om indtræden af fuld skattepligt for personer er blevet kritiseret for at være utidssvarende, indebære betydelige skøn og mangle forudsigelighed i anvendelsen”.¹ Sådan lyder de første, indledende bemærkninger til et af regeringen nyligt fremsat lovforslag til ændring af kildeskatteloven.

Offentliggørelsen af dette lovforslag har, i højere grad end tidligere, sat gang i tankerne omkring de gældende regler for fuld skattepligt i Danmark og de problemstillinger, som disses uklare udformning medfører. På den baggrund anses det som værende et interessant og ikke mindst aktuelt emne at foretage en dybdegående analyse af. Samtidig vurderes det, dels ud fra bemærkningerne i det pågældende lovforslag og dels ud fra en generel betragtning, at der i høj grad er plads til forbedringer og justeringer i disse regler. Af denne grund, skal nærværende fungere som inspiration og potentiel handleplan for en modernisering af kildeskattelovens regler for fuld skattepligt.

I en moderne, globaliseret og digitaliseret verden, hvor geografiske grænser praktisk talt ikke eksisterer, hvad angår i hvert fald kommunikation og erhvervsmæssige aktiviteter, vurderes det at være væsentligt at kende lovgivningen i de lande, hvori der opereres. Især de skattemæssige konsekvenser af at udføre arbejde eller erhvervsrelaterede aktiviteter i andre lande, anses som værende essentielle at have styr på. Med dette in mente, arbejder nærværende speciale ud fra en tese om, at de danske skattepligtsregler er i strid med retssikkerheden, idet det ikke er klart og gennemskueligt at vurdere, hvorvidt og i hvilket omfang udførelsen af en given aktivitet under et ophold i Danmark, medfører skattepligt. I forbindelse med en så indgribende økonomisk konsekvens, som indtræden i fuld skattepligt vurderes at være, anses det som værende en almen rettighed at kende regelgrundlaget, således at der kan træffes oplyste beslutninger. Dermed ikke være sagt, at indholdet af reglerne nødvendigvis skal laves om; blot skal der, som minimum, tilføjes detaljerede beskrivelser af de kriterier, som ved opfyldelse medfører fuld skattepligt, sådan at der på et så objektivt grundlag som muligt kan foretages en vurdering af personers skattepligtsstatus.

Nærværende fremstilling skal således studere de gældende danske skattepligtsregler med henblik på at undersøge behovet for en ændring, samt, såfremt det vurderes at være tilfældet, fremkomme med forslag til en nyfortolkning heraf, baseret på diverse inspirationskilder. Dette formål leder således op til fremstillingens problemformulering, som anført straks nedenfor.

¹ Bemærkninger til Lovforslag til Lov om ændring af kildeskatteloven, s. 3 (vedlagt som Bilag 1)

1.2. Problemformulering

Hvilke udfordringer medfører de gældende regler for fuld skattepligt, og hvilke muligheder er der for modernisering heraf?

1.3. Metode

Nærværende fremstilling vil anvende den retsdogmatiske metode, idet det primære formål er at beskrive gældende ret (*De lege lata*) på området for indtræden af fuld skattepligt i Danmark. Dette kommer til udtryk gennem en beskrivelse, analyse og fortolkning af de gældende retsregler.² I den forbindelse er der endvidere fundet inspiration i Alf Ross' prognoseteori, som tilsiger en angivelse af gældende ret som dogmatiske udsagn, som herefter kan verificeres eller falsificeres ved en efterfølgende retssag. Formålet er herefter at forudsige, hvilke retsregler en dommer vil anvende og således angive det korrekte retsgrundlag til løsning af en konkret sag.³

I forlængelse heraf vil kildeskatteloven blive anvendt som primær kilde, idet denne lov netop er omdrejningspunkt for nærværende fremstilling. Specialet vil endvidere anvende fortolkningsbidrag til loven, herunder cirkulærer og styresignaler. Disse retskilder er, som bekendt, lavere rangeret end love og bekendtgørelser, idet der alene er tale om administrative retningslinjer. Det må imidlertid påpeges at også borgerne kan støtte ret herpå, i det omfang disse ikke strider mod højere rangerede retskilder.⁴ Disse pågældende retskilder vurderes således at have en central betydning for fastlæggelsen af gældende ret.

Ydermere vil der i afhandlingen blive anvendt praksis fra det pågældende retsområde. I den forbindelse anvendes der afgørelser fra administrative myndigheder, herunder blandt andet skatterådsafgørelser og landskatteretsafgørelser. Forfatteren er klar over retskildeværdien af afgørelser fra disse instanser, men da det alene er fåtallet af skatteretlige afgørelser, der når videre end til Landsskatteretten, da anses de pågældende afgørelser alligevel at være aktuelle, anvendelige og af væsentlig betydning.

Foruden den retsdogmatiske metode, vil dette speciale anvende komparativ ret; dette med et retspolitisk sigte. Komparativ ret anvendes til sammenligning af forskellige retssystemer med henblik på at undersøge forskelle og ligheder i disse landes regler og metoder til at løse den samme juridiske problemstilling. Den

² Christina D. Tvarnø og Ruth Nielsen, "Retkilder og retsteori", s. 30

³ Jens Evald, "Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære", s. 65

⁴ Jf. blandt andet Henrik Dam m.fl., "Grundlæggende Skatteret", s. 50

komparative metode kan både anvendes til sammenligning af allerede eksisterende nationale regler op mod øvrige landes regler, og til inspiration til nye regler på et givent område.⁵

Anvendelsen af komparativ ret i dette speciale, kommer til udtryk gennem en analyse af udvalgte landes skattepligtsregler. Dette gøres dels for at have et grundlag for sammenligning af de gældende danske regler på området og dels, i overensstemmelse med problemformuleringen som anført ovenfor, med henblik på at finde inspiration til en modernisering af de gældende regler.

Ud over en række udvalgte landes skattelovgivning, vil artikel 4 i OECD's modeloverenskomst blive analyseret, ligeledes med det formål at drage paralleller til den danske kildeskattelov. Denne analyse vil inddrage elementer fra kommentarerne til modeloverenskomsten, i hvilken forbindelse den nyeste version fra 2017 skal anvendes. Det skal i den forbindelse bemærkes, at denne nyeste 2017-udgave endnu ikke er udgivet på dansk, hvorfor der, hvad angår kommentarerne, vil blive henvist til den originale, engelske udgave.

Slutteligt vil nærværende afhandling, i overensstemmelse med dens fokus og problemstilling og som anført ovenfor, have en retspolitisk vinkel. Dette kommer til udtryk ved at der, på baggrund af en redegørelse og analyse af de gældende danske regler, samt efter den komparative analyse af udvalgte internationale skattepligtsregler, skal fremkomme forslag til, på hvilken måde en nyfortolkning af de gældende danske regler for fuld skattepligt, kan eller bør udformes. Specialet har således til formål at beskrive loven, som den bør være (De lege ferenda).⁶

1.4. Afgrænsning

Af hensyn til afhandlingens begrænsede omfang, må der foretages en afgrænsning af det område, inden for hvilket dette speciale vil være fokuseret.

Dette speciale vil alene tage udgangspunkt i den fulde skattepligt for fysiske personer, hvorfor juridiske personers skatteposition ikke vil være genstand for behandling. Dette skyldes det faktum, at omdrejningspunktet for nærværende fremstilling er kildeskatteloven, hvis retssubjekt alene er fysiske personer.

Derudover skal det oplyses, at fokus alene ligger på reglerne for fuld skattepligt, nærmere betegnet kildeskattelovens §§ 1, stk. 1, nr. 1 og 2 samt § 7, stk. 1. Fokus i denne fremstilling er således spørgsmålet om, hvorvidt fysiske personer er eller bliver omfattet af fuld skattepligt til Danmark og den begrænsede skattepligt vil således ikke blive behandlet. Af hensyn til det begrænsede omfang, samt i overensstemmelse med

⁵ Christina D. Tvarnø og Ruth Nielsen, "Retskilder og retsteori", s. 32

⁶ Ibid., s. 437

specialets fokus, vil kildeskattelovens regler for fuld skattepligt i §§ 1, stk. 1, nr. 3 og 4 ikke indgå videre i aktuelle fremstilling.

De enkelte kriterier for indtræden i dansk fuld skattepligt vil kort blive omtalt, men det er især kriteriet indeholdende formuleringen "ferie eller lignende", der vil være i fokus og som således vil være genstand for omfattende behandling og analyse. Idet den netop nævnte formulering og den deraf afledte fortolkningsproblematik alene har relevans i tilflytningssituationer, skal fraflytningssituationer med dertilhørende ophør af skattepligt ikke forfølges nærmere i dette speciale.

Da en væsentlig del af fremstillingen skal omhandle forslag til modernisering af de gældende regler, har der været behov for inspirations- og fortolkningsbidrag. Af denne grund vil en række internationale regler, herunder andre landes lovgivning og OECD's modeloverenskomst blive inddraget. Henset til fremstillingens omfang, er der i den forbindelse foretaget en subjektiv udvælgelse af interessante og relevante skattepligtsregler.

Det for nyligt offentliggjorte Lovforslag til Lov om ændring af kildeskatteloven omtales ligeledes i fremstillingen, både som et redegørende element, men også som et bidrag til, hvordan en nyfortolkning af reglerne kan udformes. På trods af lovforslagets overkommelige omfang, indeholdende forslag til ændring af kun fire bestemmelser, er der foretaget en afgrænsning, hvorefter der alene vil blive taget udgangspunkt i lovforslagets §§ 1 og 7. Dette skyldes at disse vurderes at være de mest relevante for problemstillingen i nærværende fremstilling. Slutteligt vil der, som også tidligere anført, alene blive taget udgangspunkt i lovforslagets tiltag i forhold til tilflytningssituationer og således vil fraflytning ikke blive behandlet.

1.5. Opbygning

Denne afhandling vil i afsnit 2 redegøre for de gældende regler for fuld skattepligt, herunder de problemstillinger, som disse, på grund af sin kompleksitet og uklare udformning, medfører. I den forbindelse vil der blive redegjort for de grundlæggende kriterier, som skal lægges til grund ved vurderingen af, hvorvidt en person er omfattet af fuld skattepligt til Danmark.

Den problematik som, i medfør af afsnit 2, især følger af formuleringen "ferie eller lignende", vil blive yderligere behandlet og analyseret i afsnit 3, i hvilken forbindelse udvalgte afgørelser vil blive gennemgået.

Fremstillingens afsnit 4 vil indeholde en gennemgang af internationale regler på området. Dette gøres, i overensstemmelse med den komparative metode, dels med det formål at sammenligne forskelle og ligheder i de forskellige retsregler, og dels med henblik på at indhente kilder til inspiration til en potentiel modernisering

af de gældende, danske regler. I afsnit 4.1 vil der således blive foretaget en redegørelse af fem udvalgte landes lovgivning på området for fuld skattepligt, hvorefter der i afsnit 4.2 vil foreligge en gennemgang af hjemmehørsbestemmelsen i OECD's modeloverenskomst. Dette gøres på trods af deres åbenlyse forskellige formål, idet modeloverenskomsten alligevel vurderes at indeholde inspirerende elementer til en nyfortolkning af kildeskattelovens skattepligtsvurdering.

Afsnit 5 indeholder forslag til modernisering af de gældende regler. I den forbindelse skal der først, i afsnit 5.1, redegøres for det allerede eksisterende ændringsforslag, som regeringen har offentliggjort, men hvis potentielle fremsættelse imidlertid, for nuværende, er udsat. I forlængelse heraf, skal der, i afsnit 5.1.6., redegøres for lovforslagets positive og negative elementer, i hvilken forbindelse de væsentligste pointer fra de fremkomne, offentliggjorte høringsvar ligeledes skal fremgå. I afsnit 5.2 vil der blive redegjort for denne forfatters subjektive tanker om og forslag til modernisering af de danske regler for fuld skattepligt.

Slutteligt vil der i fremstillingens afsnit 6 blive foretaget en konklusion, som har til formål at opsamle samtlige hovedelementer og fremkomne pointer, og som således skal søge at besvare den fremsatte problemformulering.

2. Overordnet redegørelse for fuld skattepligt

Fysiske personer, som har bopæl og opholder sig i Danmark, er som udgangspunkt skattepligtige hertil. Denne skattepligt betegnes herefter, såfremt betingelserne herfor er opfyldt, som fuld eller ubegrænset skattepligt. Denne betegnelse og status skyldes, at denne skattepligt omfatter samtlige indkomster, som den pågældende skattepligtige person måtte have, uanset hvorfra i verden, de hidrører; den såkaldte globalindkomst. Dette globalindkomstprincip, som således er en naturlig følge af den fulde skattepligt, fremgår af statsskattelovens § 4.

Den fulde skattepligt følger af kildeskattelovens § 1, stk. 1. I medfør heraf, bliver en fysisk person fuldt skattepligtig til Danmark, såfremt den pågældende enten har bopæl her i landet, jf. ordlyden i bestemmelsens nr. 1 eller såfremt den pågældende, uden at have bopæl hér, opholder sig i landet i mere end seks måneder, inklusiv kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende, jf. bestemmelsens nr. 2.

Det følger endvidere af kildeskattelovens § 7, stk. 1, at den fulde skattepligt først indtræder for en person, som erhverver bopæl i Danmark, på det tidspunkt, hvor den pågældende desuden tager ophold her i landet. Dette ophold er i den forbindelse afgrænset negativt, hvorefter alene kortvarige ophold i Danmark på grund af ferie eller lignende, ikke udløser en sådan fuld skattepligt.

Dette er i udgangspunktet de grundlæggende regler for indtræden af fuld skattepligt. Ved første øjekast synes disse regler måske let læselige og enkle, men indeholdt heri er imidlertid en række formuleringer og kriterier, som ikke for alle er lige gennemskuelige og let anvendelige. Denne uigennemskuelighed anerkendes i RR.SM.2017.8, hvori ph.d., Anders Nørgaard Laursen, indledningsvist omskriver et velkendt citat til *"Hvis du tror, du forstår kildeskattelovens tilflytningsregler, så har du ikke forstået kildeskattelovens tilflytningsregler"*.⁷ Reglernes kompleksitet understøttes endvidere i den omfattende praksis, som forsøger at fastlægge retsstillingen på området.

I forlængelse heraf, vil der i det følgende blive foretaget en redegørende gennemgang af de danske regler for fuld skattepligt, herunder de begreber og kriterier, som forvolder vanskeligheder med forståelsen og anvendeligheden af reglerne.

⁷ Anders Nørgaard Laursen, RR.SM.2017.8

2.1. Kildeskattelovens regler om fuld skattepligt

Reglerne om fuld skattepligt for fysiske personer findes i kildeskattelovens §§ 1, 7 og 8. I medfør heraf, er personer, som har levet hele livet i Danmark, fuldt skattepligtige her til landet som følge af bopæl, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. Dette indebærer ikke større vanskeligheder, idet skattepligten for den pågældende persongruppe indtræder ved fødslen og således eksisterer så længe, den pågældende er i live, forudsat at bopælen i Danmark bevares.⁸ Er der derimod tale om personer, som først senere erhverver bopæl i Danmark som følge af tilflytning, indtræder den fulde skattepligt først ved optagelse af ophold her i landet, jf. kildeskattelovens § 7, stk. 1. Det er netop disse tilflytningssituationer, der er omdrejningspunktet i dette speciale. Det følger herefter af denne bestemmelses 2. pkt., at det ophold, som herefter konstituerer fuld skattepligt for den pågældende person, skal opfylde visse betingelser i forhold til varighed og karakter. Skattepligten indtræder herefter alene såfremt opholdet ikke er kortvarigt og på grund af ferie eller lignende.

Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2 tilsiger desuden fuld skattepligt for personer, som, uden at have eller optage bopæl i Danmark, opholder sig her i landet i mere end seks måneder. I forlængelse heraf, følger det af § 8, stk. 1, at skattepligten efter denne nr. 2 indtræder med tilbagevirkende kraft fra begyndelsen af det ophold, som begrunder den fulde skattepligt.

Disse netop anførte regler indeholder, som tidligere anført, en række kriterier, som skal være opfyldt førend den fulde skattepligt opstår. Der skal således, efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, foreligge ophold af en vis varighed og efter § 1, stk. 1, nr. 1 sammenholdt med § 7, stk. 1 skal der dels være erhvervet bopæl i Danmark og dels skal der være ophold her i landet, som ikke er kortvarigt og som ikke har karakter af ferie eller lignende. Sammenfattende kan det herefter anføres, at der i skattepligtsvurderingen skal indgå følgende to kriterier; bopæl og ophold. Opholdskriteriet er imidlertid todelt, idet opholdet, førend der indtræder skattepligt, både skal være af en vis varighed og have en karakter, som ikke kan karakteriseres som værende "ferie eller lignende". Nedenfor følger herefter en redegørende gennemgang af de kriterier, som ved opfyldelse medfører indtræden i fuld skattepligt til Danmark.

2.1.1. "Bopæl"

Som kort anført ovenfor, følger det af kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 at personer, der har bopæl her i landet, omfattes af dansk fuld skattepligt. Det skal i den forbindelse bemærkes, at skattepligten herefter først

⁸ Henrik Dam m.fl., "Grundlæggende Skatteret", s. 74.

opstår ved optagelse af ophold her i landet, jf. kildeskattelovens § 7 stk. 1. Dette ophold vil blive gennemgået særskilt nedenfor i afsnit 2.1.2 om opholdets varighed, henholdsvis i afsnit 2.1.3 om karakteren heraf.

Begrebet "bopæl" er ikke direkte defineret i loven og hvad der således skal forstås ved begrebet, må findes i motiverne til kildeskatteloven. I vejledningen til statskatteloven fra 1903 fremgår det, at begrebet "bopæl" ikke er synonymt med bolig.⁹ Endvidere følger det af kildeskattecirkulæret, at der ved bopælsvurderingen skal lægges vægt på, hvorvidt den pågældende person, "*[...] ved at grunde husstand, leje sig bolig eller ved andre foranstaltninger har tilkendegivet, [...] agter at have hjemsted her*".¹⁰

I denne bopælsvurdering indgår således både objektive såvel som subjektive tilknytningskriterier, idet der dels skal tages hensyn til det objektive kriterie om faktisk optagelse af bolig og dels til det subjektive kriterie i forhold til den pågældende persons hensigt om ophold i forbindelse hermed. Det forekommer imidlertid umuligt alene at understøtte vurderingen på den subjektive hensigt, idet personer i så fald blot ville kunne anføre, at de ikke agtede at have hjemsted i Danmark og derved undgå dansk beskatning. Blandt andet af denne grund, må den faktiske rådighed over en bolig nødvendigvis tillægges væsentlig betydning, hvilket også understøttes i praksis.¹¹

Hvorvidt denne faktiske rådighed over en bolig er til stede, beror på flere faktorer. Helt objektivt skal der være tale om en fysisk bolig. Dertil hører imidlertid et krav om, at boligens blotte tilstedeværelse ikke i sig selv er tilstrækkeligt, men at der også skal være tale om en bolig, der er egnet som helårsbolig, førend den vil konstituere bopæl i medfør af kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. Dette følger blandt andet af afgørelsen i SKM 2013.543 Ø, i hvilken en landbrugsejendom ikke fandtes egnet som helårsbeboelse, hvorfor der ikke var fuld skattepligt forbundet med opholdet i Danmark.

Hvorvidt et sommerhus er i stand til at opfylde bopælskriteriet og dermed hvorvidt besiddelsen af et sommerhus i Danmark kan medføre fuld skattepligt i overensstemmelse med ovenstående, har været meget omstridt.

Alene en ordlydsfortolkning af begrebet "sommerhus" tilsiger, at det ikke har den nødvendige karakter af en helårsbolig og at rådigheden over et sådant dermed ikke bør medføre fuld skattepligt. Dette synspunkt un-

⁹ CIR nr. 441 af 12. februar 1903

¹⁰ CIR nr. 135 af 4. november 1988, pkt. 3

¹¹ Jf. blandt andet TFS 1998.606 H og SKM 2013.29 V

derstøttes generelt i praksis på området, hvori det anføres, at der alene bliver tale om en bolig, som konstituerer bopæl, såfremt sommerboligen faktisk benyttes som helårsbolig. Der lægges i den forbindelse vægt på blandt andet opvarmning, egnethed samt tilladelse til at anvende sommerhuset som helårsbolig.¹²

Denne forfatter bemærker i denne forbindelse det paradoksale i, at en sommerbolig, som i udgangspunktet ikke er en helårsbolig, på grund af sin egnethed kan konstituere bopæl, mens en helårsbolig, i ovenstående tilfælde en landejendom, som følge af ringe stand ikke er egnet til helårsbeboelse og dermed ikke udgør en bopæl. Det kan således anføres at den ellers tiltænkte sondring mellem helårsboliger og sommerboliger, reelt ikke eksisterer.

Opsummerende kan det herefter anføres, at den faktiske rådighed over en bolig, som i øvrigt kan karakteriseres som værende egnet som helårsbeboelse, konstituerer bopæl i Danmark. En person, der har rådighed over en sådan bolig, vil således, såfremt den pågældende ligeledes opholder sig i Danmark, være omfattet af fuld skattepligt, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

2.1.2. Ophold

Opholdsbetingelsen er alene aktuel i tilflytningssituationer. Dette skyldes at personer, som har været fuldt skattepligtige til Danmark hele livet, i medfør af de indledende bemærkninger, per definition er skattepligtige efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, indtil bopælen i Danmark opgives.

Opholdsbegrebet nævnes derimod som betingelse for skattepligtens opståen i både kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2 og i kildeskattelovens § 7. Der er imidlertid, som anført indledningsvist, behov for en todelt definition af dette opholdsbegreb, da både varigheden af det pågældende ophold og opholdets karakter skal klarlægges og vurderes. I nærværende afsnit skal alene opholdets varighed gennemgås, hvorefter karakteren af opholdet skal gennemgås særskilt i afsnit 2.1.3.

Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2 hjemler fuld skattepligt for personer, som uden at have bopæl i Danmark, opholder sig her i landet kontinuerligt i længere end seks måneder. Skattepligten opstår herefter med tilbagevirkende kraft ved opfyldelse af opholdets varighed, og den pågældende person anses herefter som værende skattepligtig af sin globalindkomst til Danmark fra opholdets første dag.¹³

Der kan argumenteres for, at der ved anvendelse af denne bestemmelse alene skal foretages en optælling af antallet af dage i Danmark. Opholder en person sig herefter i Danmark i en samlet periode på mere end seks

¹² Jf. blandt andet SKM 2014.605 Ø og SKM 2014.339 SR

¹³ Jf. kildeskattelovens § 8, stk. 1.

måneder, bliver den pågældende som udgangspunkt fuldt skattepligtig her i landet efter kildeskattelovens § 1, stk. 1 nr. 1. Heri skal imidlertid, som anført indledningsvist, medregnes kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende. En nærmere gennemgang af, hvad der skal forstås herved, herunder om det er muligt at anvende definitionen analogt fra én bestemmelse til en anden, følger særskilt i afsnit 3.7.

Ophold er endvidere en betingelse for den fulde skattepligts indtræden efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. kildeskattelovens § 7, stk. 1. I medfør heraf, opstår den fulde skattepligt først på det tidspunkt, hvor der tages ophold i Danmark; dette selvom der er erhvervet bopæl. Opfyldelse af bopælsbetingelsen er således en nødvendig, men ikke tilstrækkelig betingelse for indtræden af fuld skattepligt, hvorfor kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 skal ses i sammenhæng med § 7, stk. 1.

Varigheden af det ophold som, i medfør af denne § 7, stk. 1, potentielt resulterer i fuld skattepligt, er ikke entydigt beskrevet i bestemmelsen; det er heri alene anført, at der ikke må være tale om "kortvarige ophold". Det er i den forbindelse vigtigt at bemærke, at varigheden af dette ophold ikke må forveksles med de seks måneders ophold i den netop gennemgåede § 1, stk. 1, nr. 2. Det er derimod fast praksis, at uafbrudte ophold på mere end tre måneder, eller samlede ophold på i alt mere end 180 dage inden for en 12-måneders periode, ikke skal anses for kortvarigt ophold, jf. en meddelelse fra 1972 fra det daværende skattedepartement. 180 dage er således det maksimalt tilladte antal opholdsdage i Danmark, førend der opstår fuld skattepligt. Det følger endvidere, at der ved opgørelsen af opholdets varighed skal medregnes både hele såvel som brudte døgn.¹⁴

Om end der kan opstå bevismæssige såvel som praktiske vanskeligheder i forbindelse med opgørelsen af antallet af opholdsdage i Danmark, burde det ikke umiddelbart udgøre større tvivlsspørgsmål at afgøre, hvornår der er tale om kortvarige ophold. Der findes imidlertid praksis på området, hvori optællingen af antallet af dage i Danmark, har forvoldt problemer. Som eksempel herpå kan nævnes fotomodellen, Camilla Vest, som ikke var klar over at brudte døgn, som det er anført ovenfor, skal medregnes i de tilladte 180 dages ophold.¹⁵ Denne afgørelse indeholder, foruden dette, betydelige andre centrale elementer, som er væsentlige for dette speciale, hvorfor afgørelsen vil være genstand for yderligere behandling nedenfor i afsnit 3.1.

Det kan herefter opsummeres således, at den fulde skattepligt indtræder, såfremt der dels er erhvervet bopæl i Danmark og dels taget ophold i Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, sammenholdt med kildeskattelovens § 7, stk. 1. Skattepligten indtræder dog ikke ved kortvarige ophold, hvorved forstås under

¹⁴ Skd. Medd. 1972 s. 139, nr. 104

¹⁵ SKM 2012.732 ØLR

tre måneders kontinuerligt ophold, eller samlet set mindre end 180 opholdsdage på et år. Ophold af en længere varighed end de maksimalt tilladte 180 dage medfører således fuld skattepligt, såfremt bopælsbetingelsen ligeledes er opfyldt. Dette er uanset opholdets karakter, jf. gennemgangen i afsnit 2.1.3. nedenfor.

Som tidligere anført, er fastlæggelsen af opholdets varighed alene første del af opholdskriteriet. Anden del vil blive gennemgået straks nedenfor, hvorefter karakteren af det pågældende ophold ligeledes skal tages i betragtning, førend det kan afgøres, hvorvidt en person skal anses som værende fuld skattepligtig til Danmark.

2.1.3. Ferie eller lignende

Det er netop konkluderet, at opholdets varighed er af afgørende betydning ved vurderingen af, hvorvidt en person indtræder i fuld skattepligt til Danmark. Dette fremgår af kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2 såvel som efter kildeskattelovens § 7, stk. 1. I medfør heraf, og som anført ovenfor, opstår den fulde skattepligt som udgangspunkt, når der foreligger et ophold af en vis varighed. En sådan varighed er imidlertid ikke tilstrækkeligt vurderingsgrundlag, hvorfor også karakteren af det pågældende ophold må vurderes. Dette kommer til udtryk i bestemmelseernes ordlyd, hvorefter det skal afgøres, hvorvidt der er tale om et ophold med karakter af "ferie eller lignende".

I medfør af kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, indgår kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende i optællingen af de seks måneder, som herefter resulterer i dansk fuld skattepligt. Det kan heraf umiddelbart udledes, at ferielignende ophold i udlandet medgår i optællingen af antallet af dage i Danmark. Overstiger det samlede antal dage herefter seks måneder, indtræder den pågældende person i fuld skattepligt fra opholdets første dag, jf. kildeskattelovens § 8, stk. 1. Fortolkningen af, hvad der ligger i formuleringen "ferie eller lignende" i denne henseende, har ikke umiddelbart givet anledning til problemer. I og med at formuleringen indgår i både denne kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2 og i kildeskattelovens § 7, stk. 1, vurderes det imidlertid at være interessant at undersøge muligheden for en analog anvendelse af begrebet i de to bestemmelser. Dette skal undersøges særskilt i specialets afsnit 3.7.

Det væsentligste for denne afhandling og dér, hvor problemerne generelt opstår, er i kildeskattelovens § 7, stk. 1, hvorefter den fulde skattepligt efter § 1, stk. 1, nr. 1 først indtræder, når der tages ophold her i landet. Et sådant ophold skal, førend der opstår fuld skattepligt og som det fremgår af ovenstående gennemgang, være af en vis varighed og må derudover ikke have karakter af "ferie eller lignende". Som det er tilfældet med reglernes andre begreber og formuleringer, indeholder bestemmelsen ikke yderligere beskrivelse af,

hvad denne formulering indebærer og lader det således umiddelbart være op til en skønsmæssig vurdering af, hvorvidt et givent ophold falder inden for denne kategori eller ej.

Der er således ikke klare linjer for, hvad formuleringen indebærer og dermed for, hvornår givne aktiviteter kan karakteriseres som værende "ferie eller lignende", herunder især hvorvidt og i hvilket omfang eksempelvis arbejdsmæssige aktiviteter udløser skattepligt.

I overensstemmelse med dette speciales fokus, som især er møntet på denne "ferie eller lignende"-formulering, er der utvivlsomt behov for en yderligere analyse og fortolkning heraf. Nærværende afsnit har imidlertid alene til formål at klarlægge de gældende regler på området, hvorfor en dybere analyse og fortolkning af formuleringen, samt en gennemgang af relevante afgørelser på området, fremgår særskilt nedenfor i afsnit 3.

2.2. Delkonklusion

Det følger af kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 at personer, der har bopæl her i landet, er fuldt skattepligtige og dermed pligtige at betale skat til Danmark af deres globalindkomst. Bopælsbegrebet må søges defineret i kildeskattecirkulæret, hvorefter det afhænger af både den objektive rådighed over en bolig, samt den subjektive hensigt i forhold til ophold i forbindelse hermed. Der skal herefter, som et primært kriterie, være rådighed over en bolig, som er egnet til helårsbeboelse, i hvilken forbindelse det må konkluderes at eksempelvis sommerhuse kan statuere bopæl, såfremt de er egnede til og faktisk anvendes som helårsboliger. Dette bopælskriterie skal imidlertid, i tilflytningssituationer, ses i sammenhæng med opholdskriteriet i kildeskattelovens § 7, stk. 1, hvorefter der først indtræder skattepligt ved ophold her i landet, som er af en vis varighed, og som ikke kan karakteriseres som værende "ferie eller lignende". Især det sidste kriterie om opholdets karakter, hvorefter selv korte ophold af erhvervmæssig karakter alligevel kan medføre fuld skattepligt, forvolder problemer.

Ydermere opstår der fuld skattepligt for personer som, uden at have bopæl her i landet, opholder sig i Danmark i mere end seks måneder, hvori kortvarige ferieophold i udlandet skal medregnes jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2. Denne bestemmelse medfører imidlertid ikke større fortolkningsvanskeligheder. Det vurderes imidlertid at være interessant at undersøge, hvorvidt definitionerne og forståelsen af de netop gennemgåede begreber, kan anvendes analogt i denne bestemmelse. Denne diskussion følger i afsnit 3.7.

3. Kritisk analyse af formuleringen ”ferie eller lignende”

I overensstemmelse med denne afhandlings formål, som er at tydeliggøre og dæmme op for de problemstillinger, der er indeholdt i de gældende regler for fuld skattepligt, må det konkluderes at de netop, i afsnit 2, gennemgåede skattepligtsregler indeholder betydelige skønselementer og subjektive kriterier. Dette skyldes umiddelbart de manglende definitioner og den svage detaljeringsgrad i bestemmelserne og i fortolkningsbidragene hertil. Det faktum at de væsentligste kriterier, begreber og formuleringer ikke er entydigt defineret i selve bestemmelserne, medfører tvivl om forståelsen af bestemmelsernes anvendelighed og dermed tvivl om, hvorvidt og på hvilket tidspunkt en person indtræder i dansk fuld skattepligt. Især formuleringen ”ferie eller lignende”, som kort gennemgået ovenfor, forvolder fortolkningsvanskeligheder, hvilket tydeligt ses i den omfattende praksis på området. Henset til dette speciales fokus, vil nærværende afsnit indeholde en yderligere redegørelse af denne fortolkningsproblematik, herunder en kritisk analyse af den pågældende formulering.

En ren fortolkning af ordlyden i formuleringen ”ferie eller lignende”, tilsiger at i hvert fald arbejde og erhvervmæssig aktivitet i al almindelighed ikke er omfattet af formuleringen, da sådan aktivitet i sig selv umiddelbart er uforenelig med og ikke normalt associeres med ferie. Dette understøttes i den Juridiske Vejledning, hvori det anføres at skattepligten som udgangspunkt indtræder ved varetagelse af indtægtsgivende erhverv under ophold i Danmark, idet et sådant ophold ikke umiddelbart kan karakteriseres som et ”*kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende*”.¹⁶

Dette udgangspunkt følges til dels i praksis, hvorefter selv kortvarige ophold i Danmark i flere tilfælde har resulteret i fuld skattepligt for personer, som har haft rådighed over bolig i Danmark og som under ophold her i landet, har udført arbejdsrelaterede aktiviteter, jf. straks nedenfor.

I Tfs 1992.198 LR ønskede en dansk forretningsmand, som sammen med sin familie boede og arbejdede i England, svar på den skattemæssige konsekvens af erhvervelse af en bolig i Danmark til brug for afholdelse af møder samt til ophold i forbindelse med forretningsrejser med videre. Ligningsrådet fandt herefter at opholdene i boligen ville indeholde arbejdsmæssige aktiviteter af løbende og regelmæssig karakter, hvorfor han ville blive fuldt skattepligtig til Danmark.

¹⁶ Den Juridiske vejledning Version 2.9 – 31.01.18 C.F.1.2.2.

I Tfs 2002.504 LR ville en i Schweiz bosiddende person blive omfattet af dansk fuld skattepligt ved udførelse af en måneds arbejde i Danmark, idet opholdet i så fald ville være nødvendiggjort at regelmæssigt indtægts-givende erhverv. Skattepligten var i sagens natur forudsat at den pågældende ligeledes erhvervede en helårs-bolig i Danmark.

I Tfs 2006.460 SR ønskede en kunster, bosiddende i Schweiz, svar på, hvorvidt hun ville få fast driftssted i Danmark ved drift af et galleri fra sin sommerbolig i Danmark. Skatterådet fandt i den forbindelse, at hun ville indtræde i fuld skattepligt som følge af varetagelse af indtægtsgivende erhverv i forbindelse med ophold i Danmark, sammenholdt med rådigheden over sommerboligen.

I Tfs 2010.102 LSR ansås den fulde skattepligt at ville indtræde ved deltagelse i fire årlige bestyrelsesmøder i Danmark i et selskab, hvori den pågældendes eget holdingselskab var medejer, såfremt der ligeledes blev erhvervet en lejlighed i Danmark.

Opsummerende kan det således anføres, at der umiddelbart, ved ophold indeholdende arbejdsrelaterede aktiviteter, som er af personlig økonomisk betydning og af løbende og regelmæssig karakter, indtræder fuld skattepligt til Danmark, forudsat at bopælskriteriet ligeledes er opfyldt ved rådighed over en helårsbolig i landet.

Omvendt foreligger der imidlertid eksempler fra praksis, hvorefter enkeltstående og sporadiske indtægts-givende aktiviteter accepteres som værende "ferie eller lignende" og hvor der således ikke indtræder fuld skat-tepligt.

I Tfs 1997.590 SR blev en operasanger ikke anset som værende fuldt skattepligtig til Danmark som følge af afholdelse af et enkeltstående engagement af kortere varighed, på trods af fast ejendom i Danmark, idet den arbejdsrelaterede aktivitet ikke kunne anses for "løbende regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende er-hverv". Der fandtes således at være tale om ferielignende ophold omfattet af kildeskattelovens § 7, stk. 1, 2. pkt.

I Tfs 2014.900 SR bekræftede Skatterådet at der ikke ville indtræde fuld skattepligt som følge af 1-2 dages udførelse af arbejde i Danmark, da der ikke er den tilstrækkelige forudsigelighed og påregnelighed i den på-gældende erhvervsaktivitet.

Om end det ikke udgør et tilstrækkeligt fortolknings- og vurderingsgrundlag, må det opsummerende anføres, at der gennem praksis er fremkommet en række indikationer og formuleringer, som er behjælpelige med afgørelsen af, hvornår en given aktivitet kan omfattes af "ferie eller lignende"-definitionen, og hvornår der

omvendt er tale om en aktivitet, som medfører indtræden i fuld skattepligt. Heriblandt kan nævnes formuleringen ”*regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv*”, som efter praksis anses at medføre fuld skattepligt til Danmark. Derimod synes der ikke at indtræde skattepligt, såfremt en aktivitet kan karakteriseres som værende ”*enkeltstående og sporadisk*”.

Der foreligger imidlertid stadig ikke nogen klar afgrænsning af, hvornår givne erhvervsrelaterede aktiviteter herefter falder under enten den ene eller den anden kategori. Denne tvivl fremgår tydeligt i de senere års praksis, som i det væsentligste forekommer som grænsetilfælde mellem de to. Dette søges illustreret i det følgende, hvor der vil blive foretaget en dybere gennemgang og analyse af en række udvalgte afgørelser. Udvælgelsen af de pågældende afgørelser er foretaget på baggrund af, at de dels vurderes at være de mest banebrydende og sigende afgørelser på området, og dels fordi de er nogle af de mest omtalte afgørelser i blandt andet skattelitteraturen.¹⁷

3.1. SKM 2012.732 ØLR

Camilla Vest-sagen, som er den daglige betegnelse for landsretsafgørelsen SKM 2012.732.ØLR, vurderes at være væsentlig for den problematik, som behandles i dette speciale, omkring de gældende regler for fuld skattepligt. Dette skyldes blandt andet afgørelsens præjudicielle værdi og således også det faktum, at denne afgørelse nævnes et ikke uvæsentligt antal gange i forbindelse med den generelle kritik, der er af de gældende regler for fuld skattepligt. Udover at tage stilling til indholdet af formuleringen ”*ferie eller lignende*”, som er omdrejningspunktet i nærværende, tager afgørelsen ligeledes stilling til de yderligere kriterier for fuld skattepligt, som gennemgået ovenfor, herunder bopælskriteriet samt varigheden af ophold i Danmark.

Afgørelsen, som følger efter to utrykte landsskatteretskendelser, omhandler den danske fotomodel, Camilla Vest, som i 1995 fraflyttede Danmark sammen med sin ægtefælle. Denne ægtefælle flyttede i år 2000 tilbage til Danmark, i hvilken forbindelse han erhvervede en bolig. I perioden herefter opholdt Camilla Vest sig en del i Danmark, i hvilken forbindelse hun også udførte sporadisk arbejde. Sagen vedrører herefter spørgsmålet om, hvorvidt Camilla Vest var fuldt skattepligtig til Danmark som følge heraf og i den forbindelse, hvorvidt hun, ved ikke at indgive selvangivelse med videre, var skyldig i skattesvig.

Byretten fandt Camilla Vest som værende fuld skattepligtig til Danmark, som følge af bopæl, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 sammenholdt med ophold her i landet, jf. kildeskattelovens § 7, stk. 1. Bopælskriteriet ansås som værende opfyldt, idet Camilla Vest havde adgang til og dermed rådighed over ægtefællens bolig, samt fordi hun betalte husleje hertil. Derudover fandtes hun at have taget ophold i Danmark, da der i den

¹⁷ Jf. blandt andet Aage Michelsen m.fl., Lærebog om indkomstskat og Jan Pedersen m.fl., Skatteretten 1

relevante periode var flere opholdsdage i Danmark end i noget andet land. Ydermere lagdes det til grund at Camilla Vest *"i større eller mindre omgang"* havde udført arbejde i Danmark under disse ophold. Camilla Vest fandtes således at være omfattet af fuld skattepligt for de relevante indkomstår og således skyldig i skatte-svig.

Østre Landsret lagde som udgangspunkt de samme faktuelle omstændigheder til grund, herunder ægtefæl-lens bolig i Danmark, samt de længerevarende ophold i Danmark, i hvilken forbindelse der indimellem blev udført arbejde. Landsretten forholdte sig imidlertid anderledes til opholdets karakter, som blev målt op imod øvrig praksis på området, hvorefter enkeltstående arbejdsopgaver, herunder sporadisk besvarelse af tele-fonopkald, e-mails og SMS, samt deltagelse i enkeltstående møder, er accepteret uden indtræden i fuld skat-tepligt.¹⁸ Henset til eksempler fra denne øvrige praksis, ansås Camilla Vests udøvede erhvervsaktiviteter i Danmark ikke at være udtryk for *"regelmæssig fast og kontinuerlig varig erhvervsmæssig beskæftigelse her i landet"*, og kunne således ikke i sig selv begrunde fuld skattepligt til Danmark. Der blev i afgørelsen ikke taget stilling til, hvorvidt Camilla Vest skulle omfattes af fuld skattepligt som følge af mere end 180 dages ophold og Camilla Vest blev således frifundet i alle sagens forhold.¹⁹

Afgørelsen i SKM 2012.732 ØLR var banebrydende, idet den udvidede forståelsesgrundlaget for, hvad der hidtil havde været anerkendt som *"ferie eller lignende"*. På foranledning af denne afgørelse, samt for at skabe generel klarhed over området, udsendte SKAT i 2013 et styresignal, som ændrede praksis for, i hvilket omfang arbejdsrelaterede aktiviteter skulle accepteres under ophold i Danmark, førend der ville opstå fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 sammenholdt med kildeskattelovens § 7, stk. 1. I medfør heraf, tilsag-des det at *"Af hensyn til at skabe størst mulig forudberegnelighed [...], vil det fremover kunne lægges til grund, at arbejdsopgaver, der indføres højst 10 dage inden for en 12-måneders periode, vil kunne accepteres, uden at skattepligten indtræder"*. Denne fremkomne 10-dages regel er dog betinget af, at sådant arbejde ikke er udtryk for et fast mønster og at det pågældende erhverv ikke specifikt er rettet mod Danmark. Ydermere understreges det i styresignalet, at eksempelvis besvarelse af telefonopkald, e-mails, sms'er og lignende kan ske uden indtræden af fuld skattepligt, forudsat at *"formålet med opholdet i øvrigt er ferie eller lignende, herunder samvær med ægtefælle og børn"*.²⁰

Denne sidstnævnte henvisning refererer blandt andet til SKAT's meget omtalte afgørelse i Kinnock-sagen fra 2010, i hvilken Stephen Kinnock, som havde bopæl og arbejde i Schweiz, men ægtefælle og familie i Danmark, ikke blev anset som fuldt skattepligtig til Danmark som følge af deltagelse i enkelte møder, samt besvarelse

¹⁸ Jf. blandt andet TfS 1997.590 LSR som omtalt ovenfor og SKM 2002.252 LR

¹⁹ SKM 2012.732 ØLR

²⁰ SKM 2013.715 SKAT

af e-mails og lignende. Denne afgørelse blev begrundet med, at de pågældende arbejdsrelaterede aktiviteter ikke kunne karakteriseres som løbende indtægtsgivende arbejde, hvorfor opholdet i Danmark måtte anses som kortvarigt og på grund af ferie eller lignende.²¹

3.2. SKM 2014.717 LSR

Landsskatteretskendelsen i SKM 2014.717 LSR bidrager yderligere til fortolkningen af, hvornår der er tale om "ferie eller lignende". Faktum i sagen vedrører en internationalt anerkendt violinist med bopæl i udlandet, som sammen med sine forældre erhvervede en bolig i Danmark, i hvilken han havde mulighed for at opholde sig, når han var i Danmark. Bopælskriteriet var således utvivlsomt opfyldt, hvorfor afgørelsens omdrejningspunkt var spørgsmålet om, hvorvidt karakteren af violinistens ophold i Danmark, skulle medføre fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 7, stk. 1. Det lagdes i den forbindelse til grund, at han, foruden enkelte afholdelser af koncerter i Danmark, på daglig basis øvede sig på sin violin. Landsskatteretten fandt imidlertid ikke at der i den forbindelse var tale om aktivitet, som skulle medføre fuld skattepligt, hvorefter det i afgørelsen anførtes, at "[...] hans nødvendige vedligeholdelse af sine musikalske færdigheder under ophold her i landet ikke kan anses for regelmæssig varetagelse af løbende, indtægtsgivende arbejde".²²

Det er denne forfatters opfattelse, at Landsskatteretten med denne afgørelse udvidede anvendelsesområdet for formuleringen "ferie eller lignende" yderligere. Dette skyldes, at der med daglig træning af violinspil umiddelbart er tale om en aktivitet, som er i så tæt tilknytning til og nødvendig for varetagelsen af det indtægtsgivende erhverv. Det er i den forbindelse forfatterens opfattelse, at daglig øvelse af violinspil med henblik på afholdelse af koncerter, kan sidestilles med forberedelse til møder og lignende, som antageligvis vil anses som varetagelse af indtægtsgivende erhverv, forudsat altså at det ikke kan anses som værende "enkeltstående og sporadisk". Der er således umiddelbart tale om et grænsetilfælde, i hvilken forbindelse det bliver endnu tydeligere, at retsgrundlaget for indtræden af fuld skattepligt er uklart og uigennemskueligt.

Endvidere fastslås det af Landsskatteretten i denne afgørelse, at det er SKAT, der har bevisbyrden i tilflytningssituationer og som således skal godtgøre, at et ophold ikke har karakter af ferie eller lignende.

²¹ Afgørelse fra SKAT af 16. september 2010

²² SKM2014.717.LSR

3.3. SKM 2015.61 SR

I denne skatterådsafgørelse er der umiddelbart, på samme niveau som i ovenfor omtalte SKM 2014.717 LSR, tale om en udvidelse af, hvad der kan passes under "ferie eller lignende"-begrebet. En dansk håndboldspiller, som bor og arbejder i udlandet, ansås herefter i denne SKM 2015.61 SR ikke som fuldt skattepligtig; dette på trods af at han var medejer af en bolig i Danmark og ligeledes deltog i træningssamlinger og landskampe i Danmark, for hvilke han modtog betaling.

Det oplyses i sagens faktum, at der forventeligt ville være "27-28 dage arbejdsdage på dansk grund årligt". I medfør af afgørelsens begrundelse, forelå der imidlertid ikke noget fast ansættelsesforhold, da spillerne blev udtaget fra kamp til kamp, hvorfor der således var tale om "enkeltstående arrangementer". Ydermere fremhævedes det faktum, at den private bolig, som håndboldspilleren ejede sammen med sin kæreste, ikke anvendtes som bolig i forbindelse med de arbejdsrelaterede ophold i Danmark.

Afgørelsen anses som værende usædvanlig, idet antallet af arbejdsdage strækker sig ud over de 10 dage, som efter det ovenfor omtalte styresignal, er det maksimalt accepterede antal af dage med erhvervsmæssig aktivitet, førend den fulde skattepligt indtræder. Skatterådet begrundede imidlertid sin afgørelse med en henvisning til Den juridiske vejledning, hvori det fremgår at "*Under helt særlige omstændigheder kan arbejdsopgaver udført her i landet bevare deres enkeltstående karakter, selv om de tidsmæssigt udstrækker sig ud over 10 dage*".²³ Dette kræver, at der er tale om ekstraordinært arbejde udført her i landet, som ikke har særlig tilknytning til Danmark, hvilket herefter vurderedes at være opfyldt i dette tilfælde.

Om end SKAT's styresignaler ikke er udtryk for gældende ret, anses de alligevel at have en vis retskildeværdi som bidrag til fortolkningen heraf. I forlængelse heraf, anses styresignalet fra 2013, med den deraf fremkomne retningsgivende 10-dages regel, at tjene som fortolkningsbidrag til, hvad der skal forstås ved kildeskattelovens opholdskriterie, herunder formuleringen "ferie eller lignende". I medfør heraf, følger to væsentlige undtagelser til denne 10-dages regel; i visse tilfælde indtræder skattepligten således førend de 10 dages arbejde, såfremt disse har karakter af et fast mønster, eller hvor arbejdet har specifik tilknytning til Danmark. Omvendt kan mere end 10 dage med varetagelse af arbejdsrelaterede aktiviteter accepteres, såfremt der er tale om en ekstraordinær situation og at der omvendt ikke er nogen særlig tilknytning til Danmark.²⁴

Det er netop denne sidstnævnte undtagelse, som Skatterådet anvender i denne SKM 2015.61 SR. Forfatteren bemærker i den forbindelse at den i daglig tale benævnte "10-dages regel" umiddelbart er mere eller mindre

²³ Den juridiske vejledning 2018-1, afsnit C.F.1.2.2.

²⁴ SKM 2013.715 SKAT

værdiløs, da den med de dertilhørende undtagelser ikke længere giver noget ensartet grundlag for eller bidrag til fortolkningen af, hvordan reglerne skal forstås og anvendes.

Det faktum at anvendelse, eller i håndboldspillerens tilfælde, manglende anvendelse, af boligen i Danmark lægges til grund ved afgørelsen er set flere gange, blandt andet i SKM 2014.605 ØLR og i SKM 2015.290 SR. I den førstnævnte afgørelse fra Østre Landsret lagdes det til grund at den pågældende skatteyder havde anvendt sit sommerhus til "*varetagelse af arbejde her i landet i ikke ubetydeligt omfang*", hvorfor der indtrådte skattepligt som følge heraf.²⁵ Tilsvarende ville der ikke indtræde fuld skattepligt til Danmark som følge af rent erhvervsmæssigt betingede ophold i Danmark, forudsat at den pågældendes sommerhus i Danmark ikke ville blive anvendt i forbindelse hermed.²⁶

Der foreligger ikke umiddelbart nogen betingelse i kildeskattelovens § 7, stk. 1 om, at det pågældende ophold skal foreligge i den bolig, som efter § 1, stk. 1, nr. 1 udgør en bopæl. Det synes derfor pudsigt at dette tilsyneladende er en afgørende faktor ved skattepligtsvurderingen.

De indtil nu gennemgåede afgørelser vurderes at underbygge denne afhandlings tese om, at der er et væsentligt behov for en ændring af de gældende regler for fuld skattepligt. Dette skyldes det faktum at der ikke, hverken i lovtjekterne, i forarbejderne hertil og ej heller i retspraksis på området, foreligger noget klart og ensartet grundlag for fortolkningen af de danske skattepligtsregler.

3.4. SKM 2017.180 LSR

Landsskatterettens afgørelse i SKM 2017.180 LSR, som umiddelbart er den nyeste trykte afgørelse på dette område, vurderes, foruden dens aktuelle status, på samme grundlag som ovenfor gennemgåede afgørelser, at være relevant og væsentlig for nærværende afhandling.

Afgørelsen omhandler en professor, herefter kaldet skatteyderen, som efter fraflytning fra Danmark i 2009, fik ansættelse som professor ved et udenlandsk universitet, i hvilken forbindelse der var enkelte arbejdsopgaver i Danmark. Spørgsmålet om, hvorvidt den pågældende bliver omfattet af dansk fuld skattepligt som følge heraf, opstod idet ægtefællen og børnene i 2012 flyttede tilbage til Danmark, hvorfor han så havde bopæl i Danmark som følge af rådighed over en bolig. I weekender og ferier opholdte skatteyderen sig med familien i denne bolig, i hvilken forbindelse der dog ikke blev udført andet arbejde end lejlighedsvis besvarelse af e-mails med videre.

²⁵ SKM 2014.605 ØLR

²⁶ SKM 2015.290 SR

Om faktum i sagen må det endvidere oplyses, at skatteyderen før fraflytningen var ansat på et dansk universitet, hvilken ansættelse imidlertid ophørte kort tid efter fraflytningen. Skatteyderen blev efterfølgende, i 2014, involveret i to forskningsprojekter, som begge havde tilknytning til den tidligere ansættelse på det danske universitet. Spørgsmålet opstod derefter, hvorvidt deltagelse i disse forskningsprojekter, herunder deltagelse i henholdsvis møder, receptioner, foredrag og lignende, samt afholdelse af vejledermøder for ph.d.-studerende i Danmark, ville medføre fuld skattepligt.

Herom lagdes det af Landsskatteretten til grund, at der, hvad angik de pågældende aktiviteter, alene var tale om *"enkelstående og ulønnede opgaver, der ikke vedrører skatteyderens arbejde for G1 (det udenlandske universitet, red.), men udelukkende udføres på frivillig basis, og at aktiviteterne vil være af begrænset omfang og af uregelmæssig karakter"*.²⁷ Skatteyderen ansås på denne baggrund ikke at blive omfattet af fuld skattepligt, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, sammenholdt med kildeskattelovens § 7, stk. 1 modsætningsvist.

Det centrale i denne afgørelse er således, ligesom i de øvrige afgørelser som omtalt ovenfor, sondringen mellem på den ene side ferie og lignende og på den anden side erhvervsmæssig beskæftigelse, som, i medfør af den indledende redegørelse i dette afsnit 3, ud fra en sproglig forståelse, må være hinandens modsætninger.

3.5. Hvad ligner så ferie?

Som det anførtes af denne forfatter i de indledende bemærkninger til dette afsnit 3, tilsiger allerede en ordlydsfortolkning af formuleringen "ferie eller lignende", at der ikke kan være tale om erhvervsmæssige aktiviteter. Dette vurderes til dels stadig at være udgangspunktet efter ovenstående gennemgang af en række væsentlige afgørelser, idet Landsskatteretten henholdsvis Skatterådet i afgørelserne forsøger at klarlægge, hvornår de pågældende aktiviteter falder under det ene henholdsvis det andet. Definitionen af, hvornår der herefter er tale om ferielignende aktiviteter, er imidlertid ikke klar, idet flere dages arbejde alligevel kan accepteres som hørende under formuleringen. Udgangspunktet om at alt arbejde er uforeneligt med ferie, følges således ikke i praksis.

Denne diskussion tages også af Anders Laursen i den tidligere omtalte artikel "Kommentarer til udvalgte afgørelser – tilflytning og fuld skattepligt: hvad ligner egentlig ferie?", hvori nærværende afsnit, som det også fremgår af overskriften, har fundet stor inspiration. Heri anføres det, at der med styresignalet fra 2013 og den dertilhørende 10-dagesregel, blev etableret en såkaldt dikotomi, hvorefter en given aktivitet enten må

²⁷ Som refereret i RR.SM.2017.8

karakteriseres som "ferie eller lignende" eller som "varetagelse af indtægtsgivende erhverv". I medfør af styresignalet, måtte op til 10 dages arbejde, i strid med den sproglige forståelse, anses som hørende under "ferie eller lignende"-definitionen. Anders Laursen anfører videre i sin artikel det interessante i, at der i praksis i højere grad foretages en fortolkning af begrebet "indtægtsgivende erhverv" og de aktiviteter, som herefter falder under denne kategori, frem for det i ordlyden tilsigtede "ferie eller lignende"-begreb. Dette understøttes i ovenstående gennemgang af blandt andet Violinist- og Håndboldspiller afgørelserne, hvori de primære spørgsmål er, hvorvidt givne aktiviteter skal karakteriseres som varetagelse af "indtægtsgivende erhverv", som således medfører indtræden i fuld skattepligt for den pågældende. *"Hvis skatteyderen udøver en given aktivitet under sit ophold her i landet, som ikke kan anses for at være varetagelse af et indtægtsgivende erhverv, er konsekvensen af den etablerede dikotomi derfor, at skatteyderens ophold pr. definition har karakter af ferie eller lignende. Begrebet "ferie eller lignende" bliver dermed residual i forhold til begrebet "indtægtsgivende erhverv".*²⁸

3.6. Delkonklusion

Nærværende afsnit 3 har til formål at besvare første del af dette speciales problemformulering. Dette gøres gennem en skildring af de udfordringer, der er i de gældende regler for fuld skattepligt, herunder især i forbindelse med fortolkningen og anvendelsen af formuleringen "ferie eller lignende". Denne skildring er forsøgt foretaget gennem en analyse af en række udvalgte, relevante afgørelser. Det væsentligste heri er vurderingen af, hvorvidt givne aktiviteter, udført under ophold i Danmark, kan karakteriseres som hørende under formuleringen "ferie eller lignende" eller, måske i højere grad, hvorvidt der er tale om "varetagelse af indtægtsgivende erhverv". Ud fra en analyse af de pågældende afgørelser, kan det udledes, at der gennem praksis er fremkommet enkelte fortolkningsbidrag hertil. I medfør heraf, indtræder den fulde skattepligt ved regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv, hvorimod der ikke synes at indtræde skattepligt, såfremt der alene er tale om enkeltstående og sporadisk varetagelse af arbejdsrelaterede aktiviteter.

Som en konsekvens af afgørelsen i SKM 2012.732 ØLR om fotomodellen Camilla Vest, fremkom SKAT med et styresignal i SKM 2013.715 SKAT, hvori der blev fastsat en retningsgivende 10-dages regel, hvorefter 10 dages arbejde herefter skal accepteres som "ferie eller lignende" og således ikke medføre indtræden i fuld skattepligt. Dette princip kan imidlertid, i medfør af styresignalet såvel som efter efterfølgende praksis, fraviges. Arbejdsopgaver kan herefter bevare deres enkeltstående karakter og således bortholde den fulde skattepligt, såfremt der er tale om en ekstraordinær situation og såfremt arbejdet ikke har nogen særlig tilknytning til

²⁸ Anders Nørgaard Laursen, RR.SM.2017.8

Danmark. Netop denne undtagelse blev lagt til grund i SKM 2015.61 SR, som omtalt i afsnit 3.3., hvorefter en håndboldspillers deltagelse i træningssamlinger og landskampe ikke medførte fuld skattepligt til Danmark. Omvendt vil der, i medfør af styresignalet, indtræde skattepligt for færre end 10 dages arbejde, såfremt der er tale om et fast mønster eller hvor arbejdet er specifikt rettet mod Danmark.

Som Anders Laursen fremfører det i sin artikel, er den vurdering som praksis tilsiger ved skattepligtsvurderingen et resultat af den fremkomne dikotomi, hvorefter der altid vil være tale om ophold med karakter af ferie eller lignende, såfremt en given aktivitet ikke kan karakteriseres som varetagelse af "indtægtsgivende erhverv".

På denne baggrund må det konkluderes, at de gældende danske regler på området for fuld skattepligt er for uklare og skønsmæssige, hvorfor der er behov for en modernisering heraf, herunder især en objektivisering af kriterierne for indtræden af fuld skattepligt. I hvilket omfang og på hvilken måde en sådan ændring skal gennemføres, er imidlertid ikke klar. Der vil derfor, nedenfor i afsnit 4, fremkomme diverse bidrag til inspiration hertil, som således skal tjene som et potentielt grundlag for en nyfortolkning af de danske skattepligtsregler.

3.7. Analog anvendelse af "kortvarige ophold på grund af ferie eller lignende"

I medfør af kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, bliver en person omfattet af fuld skattepligt til Danmark, såfremt den pågældende opholder sig her i landet i mere end seks måneder, heri medregnet kortvarige ophold på grund af ferie eller lignende. Der er tidligere foretaget en analyse og fortolkning af, hvad der skal forstås ved begreberne "kortvarige ophold" og "ferie eller lignende" i kildeskattelovens § 7, stk. 1. I den forbindelse blev det tydeligt, at især sidstnævnte bringer visse fortolkningsvanskeligheder med sig. Det er imidlertid ikke klart, hvad der skal forstås ved disse begreber i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2; ej heller er der umiddelbart nogen praksis, som tager stilling til dette spørgsmål. Det må derfor undersøges, hvorvidt der blot kan anvendes en analog fortolkning, hvorefter forståelsen fra § 7, stk. 1 er direkte anvendelig på denne § 1, stk. 1, nr. 2. Der kan i den forbindelse anlægges den betragtning, at det vil virke omsonst, at de samme begreber, endda i den selvsamme bestemmelse, skal fortolkes på to forskellige måder.

I forhold til "ferie eller lignende"-begrebet, er der umiddelbart udemærket mening i at anvende en analog fortolkning, hvorefter udlandsophold indeholdende varetagelse af indtægtsgivende erhverv, ikke skal medregnes i de seks måneder, som ved opfyldelse medfører indtræden i fuld skattepligt. Omvendt må det være usikkert, hvorvidt 10-dages reglen fra SKAT's styresignal med dertilhørende undtagelser med videre, ligeledes kan finde analog anvendelse.

Hvorvidt den ovenfor anførte definition af formuleringen "kortvarige ophold" kan anvendes analogt, er derimod mere tvivlsomt. Dette skyldes det faktum, at administrativ praksis i Skd. Medd. 1972 s. 139, nr. 104 tilsiger kortvarigt ophold som værende under 180 dage i alt, eller kontinuerligt ophold på under tre måneder. I og med at opholdet i Danmark, førend der opstår fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2 skal være mere end seks måneder, ville der ikke være meget ophold tilbage her i landet, som kunne begrunde den fulde skattepligt, såfremt den netop anførte definition skulle finde direkte anvendelse i denne bestemmelse.

4. Internationale regler for fuld skattepligt

Som det blev konkluderet i ovenstående redegørelse og analyse af de gældende danske regler for fuld skattepligt, indeholder disse betydelige skønsmæssige og subjektive kriterier, som ikke er tilstrækkeligt defineret i loven. På den baggrund forekommer det nødvendigt med en nyfortolkning af reglerne. En sådan nyfortolkning skal foretages med det formål at gøre vurderingsgrundlaget for den fulde skattepligts indtræden mere objektivt og således mindre skønsmæssigt.

Der vurderes imidlertid ikke at være noget entydigt og rigtigt svar på, på hvilken måde en sådan ændring skal foretages, hvorfor denne forfatter ser sig i sin gode ret til at fremkomme med forslag og bidrag til, hvordan en potentiel nyfortolkning af de gældende danske regler kan udformes. Af denne grund, samt på grund af en generel nysgerrighed omkring international lovgivning, vil det følgende indeholde en redegørelse af udvalgte internationale skattepligtsregler. I overensstemmelse med den komparative metode, gøres dette dels med det formål at sammenligne udvalgte internationale regler med de danske regler på området og dels med henblik på at finde inspiration og eventuelle bidrag til en ændring af den danske kildeskattelov.

I forlængelse heraf, skal der først, i afsnit 4.1., redegøres for skattepligtsreglerne i fem udvalgte lande, hvorefter der i afsnit 4.2. skal foretages en gennemgang af hjemmehørsbestemmelsen i OECD's modeoverenskomsts artikel 4.

4.1. Andre landes regler

Med henblik på at skabe et grundlag for sammenligning og inspiration, skal udvalgte landes skattepligtsregler undersøges i det følgende. Der er, til brug herfor, foretaget en subjektiv udvælgelse af en række lande, der vurderes at være interessante for denne sammenligning. Det skal i den forbindelse anføres, at Sverige, Norge og Tyskland, som omtalt i henholdsvis afsnit 4.1.1., 4.1.2., og 4.1.3., er udvalgt som følge af deres status som

værende lande, som Danmark normalt sammenligner sig med. Dette skyldes blandt andet at der er tale om lande, som geografisk ligger tæt på Danmark, hvorfor der således er en formodning for, at disse landes kultur og normer er nogenlunde tilsvarende de danske. Holland og Storbritannien, som gennemgået i afsnit 4.1.4. henholdsvis afsnit 4.1.5., er derimod udvalgt på baggrund af deres anderledes og, i relation til denne fremstillings fokusområde, inspirerende skattepligtsregler.

4.1.1. Sverige

I Sverige indtræder den fulde skattepligt som følge af bopæl og ophold, jf. kapitel 3, § 3, stk. 1 henholdsvis 2 i den svenske inkomstskattelag. Som fortolkningsbidrag til, hvad der nærmere skal forstås ved disse kriterier, findes det svenske Skatteverks Rättslig vägledning, som antages at være Sveriges modsvar til den Juridiske vejledning. I medfør heraf opfyldes bopælsbetingelsen ved folkeregisteradresse i Sverige eller såfremt den pågældende person har sin "dygnsvila" (hviletid) i landet.²⁹ Den fulde skattepligt indtræder endvidere ved permanent ophold i landet, som, med henvisning til praksis, defineres som et sammenhængende ophold på mere end seks måneder. Optællingen af de dage, som herefter potentielt konstituerer fuld skattepligt til Sverige, er uafhængig af kalenderåret og tæller ligeledes dage i udlandet, som kan karakteriseres som værende "*tillfälligt avbrott i en Sverigevistelse*".³⁰ Karakteren af opholdet i Sverige skal ikke tillægges betydning.³¹

De svenske regler for fuld skattepligt har umiddelbart mange ligheder med de danske regler. Vurderingen af, hvorvidt en person opfylder de to betingelser, henholdsvis bopæls- og opholdskriteriet, skal imidlertid foretages på et umiddelbart langt mere objektive grundlag, end det er tilfældet efter de danske regler. Dette kommer til udtryk ved bopælsbetingelsen, hvorefter det alene skal afgøres, hvorvidt en person har sin folkeregisteradresse i landet eller, såfremt dette ikke er tilfældet, hvorvidt den pågældende overnatter og har sit primære ophold i Sverige. Ydermere anses det som værende lettere at afgøre, hvorvidt og hvornår betingelsen om ophold er opfyldt, idet der alene skal foretages en optælling af dage i Sverige. Allerede det faktum at karakteren af opholdet er irrelevant, letter vurderingsgrundlaget væsentligt. På denne måde undgås hele problemstillingen, som gennemgået ovenfor, om, hvorvidt en aktivitet har karakter af "ferie eller lignende". Det bemærkes endvidere at måden, hvorpå der tælles opholdsdage, herunder det faktum at kortvarige ophold i udlandet tælles med, umiddelbart stemmer overens med kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2.

²⁹ Skatteverket, Rättslig Vägledning 2018, "Bosatt i Sverige"

³⁰ Skatteverket, Rättslig Vägledning 2018, "Stadigvarande vistelse i Sverige"

³¹ Bemærkninger til Lovforslag til Lov om ændring af kildeskatteloven, s. 12 (vedlagt som Bilag 1)

4.1.2. Norge

De norske regler tilsiger en grænse på 183 dage, hvorefter den fulde skattepligt, i tilflytningssituationer, indtræder ved ophold hvis varighed overstiger denne grænse inden for en 12-måneders periode.³² Skattepligten indtræder herefter med tilbagevirkende kraft fra opholdets første dag, dog med undtagelse af de situationer, hvor de 183 dage strækker sig over to kalenderår. I sådanne tilfælde, indtræder skattepligten først d. 1. januar i det andet år.

Ydermere indtræder den fulde skattepligt, efter § 2-1, nr. 2, litra b i den norske Lov om skatt af formue og inntekt, ved gennemsnitligt ophold på mere end 90 dage om året i enhver tre-års periode. Skattepligten indtræder i så fald, på samme måde som ovenfor anført, d. 1. januar i det år, hvor betingelsen er opfyldt, altså i det tredje år, hvor det samlede ophold således overstiger 270 dage. I ingen af de to nævnte tilfælde, skal opholdets karakter eller personens hensigt med opholdet således tages i betragtning.

Norges regler for fuld skattepligt adskiller sig væsentligt fra de danske regler, idet skattepligten dér alene bindes op på ophold af en vis varighed. Der er således ikke, som det er tilfældet med de danske og de svenske regler, noget krav om bopæl. Ej heller skal der foretages en vurdering af, hvorvidt den pågældende person har til hensigt at have bopæl i landet; der skal alene foretages en optælling af antallet af opholdsdage i landet. Vurderingsgrundlaget for, hvorvidt en person indtræder i fuld skattepligt til Norge betragtes således som værende langt mindre skønsmæssigt og subjektivt, set i forhold til de gældende danske regler.

4.1.3. Tyskland

Tysklands regler for fuld skattepligt minder på mange måder om de danske gældende regler. I medfør heraf, er personer fuldt skattepligtige dér, såfremt de har sin bopæl eller sit "*sædvanlige opholdssted*" i Tyskland.³³ De to begreber er defineret i den tyske Abgabenordnung, og vil blive gennemgået straks nedenfor.

Bopælsbegrebet er defineret omtrent på samme måde som i de danske regler, hvorefter en person har bopæl i landet, såfremt den pågældende har rådighed over en bolig, som efter omstændighederne anvendes som dennes bopæl.³⁴ Dette minder på mange måder om den danske fortolkning af bopælsbegrebet, hvorefter også hensigten og boligens anvendelighed som helårsbolig, som tidligere omtalt, skal vurderes.

³² Lov om skatt av formue og inntekt, § 2-1, nr. 2, litra a

³³ https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/ita/html/ita_de_s_001.html&q=germany+germanies&WT.z_nav=Navigation

³⁴ Die Abgabenordnung, § 8

Formuleringen "*sædvanlige opholdssted*" skal forstås sådan, at en person har sit sædvanlige opholdssted i Tyskland, såfremt den pågældende opholder sig dér i et omfang og på en måde, som indikerer, at der ikke blot er tale om et midlertidigt ophold. I forlængelse heraf, følger det at der per definition er tale om sædvanligt ophold, såfremt en person opholder sig mere end seks måneder, heri medregnet korte afbrydelser i udlandet, hvilket umiddelbart er et direkte modsvar til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2. Derudover vil ophold af kortere varighed end seks måneder ligeledes konstituere ophold og dermed resultere i skattepligt, såfremt der ikke er tale om et midlertidigt ophold. Dette gælder imidlertid ikke, såfremt det pågældende ophold har en karakter, tilsvarende den danske formulering "*ferie eller lignende*". De tyske skattepligtsregler indeholder imidlertid, i modsætning til de danske, eksempler på et sådant ophold, hvorefter ophold af sådan karakter, ikke udløser skattepligt, medmindre varigheden af disse overstiger et år. Derudover indtræder den fulde skattepligt ikke umiddelbart, hvor opholdet kan begrundes med "*Besøg, rekreation, helbredelse eller andre private formål*".³⁵

4.1.4. Holland

Holland er, som anført indledningsvist, udvalgt til nærværende gennemgang, på grund af landets noget særprægede skattepligtsregler. De hollandske regler tilsiger hjemmehør som værende afgørende for, hvorvidt en person er omfattet af fuld skattepligt dertil. Hjemmehør er i den forbindelse koblet op på bopæl og ophold og er således i sig selv umiddelbart overensstemmende med de øvrige landes, herunder Danmarks skattepligtsregler. Hvorvidt disse kriterier er opfyldt, skal imidlertid "*vurderes efter omstændighederne*".³⁶ Skattepligtsvurderingen skal herefter foretages på baggrund af en række subjektive forhold, herunder oplysninger om varighed af ophold på en Hollandsk adresse, partner og/eller familie i Holland, arbejde, forsikringer, læge, klub- eller netværksmedlemskaber og eventuelle børns uddannelse i Holland.³⁷ Det er således især af denne grund, Hollands regler vurderes at adskille sig væsentligt fra andre lande.

Som det fremgår af dette speciales indledning og i medfør af ovenstående redegørelse, vurderes de gældende danske regler for fuld skattepligt at være for subjektive og skønsmæssige. I medfør af ovenstående gennemgang, anses dette også, endda i endnu højere grad, at være tilfældet med Hollands regler, idet skattepligtsvurderingen dér alene beror for forholdets natur og de givne omstændigheder. Netop af denne grund

³⁵ Die Abgabenordnung, § 9 (egen oversættelse)

³⁶ Algemene wet inzake rijksbelastingen ("*General law on taxation*"), artikel 4, nr. 1

³⁷ <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/Netherlands-Tax-Residency.pdf> (egen oversættelse)

anses disse regler som værende særegne og interessante for nærværende speciale. De skal dog, i sagens natur, ikke finde anvendelse som inspiration til en nyfortolkning af de danske regler.

4.1.5. Storbritannien

Storbritanniens skattepligtsregler tilsiger ligeledes hjemmehør som afgørende kriterie for, hvornår en person er skattepligtig. Hvorvidt en person herefter er hjemmehørende i Storbritannien, afgøres efter den, som navnet tilsiger det, lovfæstede "Statutory Residence Test". Testen er opbygget som et flowchart, hvori en række spørgsmål besvares med enten "Yes" eller "No", hvorefter der fremkommer et resultat. Der vil i det følgende blive foretaget en kort og overordnet gennemgang af de elementer, som indgår i den pågældende test.

Indledningsvist foreligger der tre spørgsmål, hvorefter den pågældende person ikke anses som værende hjemmehørende i Storbritannien, såfremt disse besvares bekræftende. Spørgsmålene går i første omgang på, hvorvidt den pågældende har været hjemmehørende i landet tidligere, samt på mængden af ophold, i hvilken forbindelse der er angivet eksakte grænser for, hvor mange dages ophold, der herefter skal være tale om. Besvares samtlige disse spørgsmål imidlertid negativt, ledes der videre til en række yderligere spørgsmål. Kan blot ét af disse besvares bekræftende, skal den pågældende anses som hjemmehørende i Storbritannien. Disse tre spørgsmål indbefatter ophold i mere end 183 dage, bolig, hvori der er mere en 30 dages ophold, henholdsvis Storbritannien som primært arbejdssted, hvorved forstås mere end 75%.

Hvor ingen af de ovennævnte spørgsmål fører til, at den pågældende skal anses som hjemmehørende i Storbritannien, skal der slutteligt foretages en vurdering af, hvorvidt den pågældende har "*sufficient ties*" til Storbritannien, hvorved forstås blandt andet familie, bolig, arbejde med videre i landet. Er dette tilfældet, vil personen blive anses som hjemmehørende dér.³⁸

Netop dette flowchart er hvad der gør Storbritanniens skattepligtsregler interessante for denne afhandling. Dette skyldes den noget anderledes skattepligtsvurdering, end hvad det eksempelvis er tilfældet i de øvrige analyserede lande. Derudover skal det bemærkes at der, tilsvarende de norske regler, umiddelbart er tale om et næsten helt objektivt grundlag for bedømmelsen af, hvorvidt en person er skattepligtig til landet. Med henvisning til specialets fokus, samt i overensstemmelse med den generelle kritik af de gældende regler, er der netop behov i de danske regler for sådanne mere objektive regler. Især af denne grund, anses Storbritanniens regler at udgøre en væsentlig inspirationskilde til besvarelsen af dette speciales problemformulering.

³⁸ The statutory residence test (https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/547118/160803_RDR3_August2016_v2_Final_078500.pdf)

4.2. OECD's modeloverenskomst, artikel 4

Som yderligere kilde til inspiration til, hvordan de danske regler kan udformes med henblik på at skabe et lettere forståeligt og anvendeligt regelsæt på området for fuld skattepligt, findes OECD's modeloverenskomst, herunder dennes artikel 4.

Det understreges i de indledende kommentarer til modeloverenskomstens artikel 4, at landenes forskellige love og kriterier for fuld skattepligt anerkendes, men at modeloverenskomsten ikke beskæftiger sig hermed og således ikke fastlægger standarder herfor.³⁹ Modeloverenskomsten har således ikke til formål at fungere som rettesnor for indholdet i og udformningen af de nationale love. Denne forfatter har imidlertid en formodning om, at der er indeholdt en række interessante elementer heri, som alligevel kan udgøre et bidrag til indholdet i en modernisering af kildeskatteloven.

Om end det ligger uden for dette speciales fokusområde, anses det som værende relevant, kort at påpege den problematik, der potentielt kan opstå ved at udforme national lovgivning i overensstemmelse med modeloverenskomsten. Denne problematik opstår forventeligt i forbindelse med fremtidige ændringer af modeloverenskomsten, idet en sådan ændring nødvendigvis fordrer en lovændring, jf. grundlovens § 43. Årsagen til dette pludselige indspark, bunder i den aktuelle problematik, der er i forbindelse med fast driftssteddefinitionen. Som det også er tilfældet med ovenfor nævnte begreber, foreligger der ikke i dansk ret nogen selvstændig definition her af. Fast driftsstedsbegrebet, som det fremgår i kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4 henholdsvis selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, fortolkes således i overensstemmelse med artikel 5 i OECD's modeloverenskomst. Med ændringen af modeloverenskomsten er der herefter opstået tvivl om, hvilken betydning det vil have for den interne ret, herunder, som også anført ovenfor, hvorvidt det er i strid med grundlovens § 43.⁴⁰ Denne problematik skal imidlertid ikke forfølges nærmere i denne fremstilling.

Den i dette afsnit behandlede artikel 4 har til formål at afgøre, i hvilket land en person er skattemæssigt hjemmehørende i overenskomstens henseende. Om end dette formål og anvendelsesområde ikke er det samme som skattepligtsvurderingen i kildeskatteloven, som gennemgås i nærværende, anses der alligevel at være ligheder, hvorfor denne artikel 4 vurderes at fungere som inspirationskilde til løsning af dette speciales problemformulering.

Artiklen definerer først, i bestemmelsens stykke 1, hvad der skal forstås ved formuleringen "hjemmehørende i en kontraherende stat". Det fremgår i den forbindelse af kommentarerne til denne bestemmelse, at "*As far*

³⁹ OECD modeloverenskomst med kommentarer, 2017, OECD's kommentarer til artikel 4, nr. 4 (egen oversættelse)

⁴⁰ Anders Nørgaard Laursen, SR 2018.111

as individuals are concerned, the definition aims to covering the various forms of personal attachment to a State which, in the domestic taxation laws, form the basis of a comprehensive taxation (full liability to tax)".⁴¹

Artikel 4 er herefter alene anvendelig, såfremt en person er omfattet af fuld skattepligt i ét eller flere lande.

Det relevante for denne afhandling er imidlertid bestemmelsens stykke 2, hvori det afgøres, i hvilket land en person er hjemmehørende efter overenskomsten, såfremt den pågældende anses som fuldt skattepligtig flere steder. Det, der er interessant i denne forbindelse, er de kriterier, som bliver lagt til grund ved denne vurdering og afgørelse, idet det netop er i disse, denne forfatter forventer at finde inspiration til de danske skattepligtsregler. Af denne grund, skal de enkelte kriterier gennemgås i det følgende.

Kriterierne i artikel 4 er opstillet som en algoritme, hvorefter andet kriterie alene skal iagttages, såfremt det ikke på baggrund af det første kriterie kan afgøres, hvor en person er hjemmehørende, og så fremdeles.

Det fremgår herefter af artikel 4, stk. 2, at en person er hjemmehørende i det land, hvor den pågældende har en fast bolig til sin rådighed. Dette stemmer umiddelbart overens med bopælskriteriet i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, dog med den forskel, at der efter modeloverenskomsten ikke skal sondres mellem forskellige boligtyper, herunder helårsboliger og sommerhuse. I forbindelse med vurderingen af, hvorvidt der foreligger en bolig i modeloverenskomstens forstand, er der imidlertid krav om en vis varighed af den pågældende bolig, hvorefter "*[...] the individual has arranged to have the dwelling available to him at all times continuously, and not occasionally for the purpose of a stay which, owing to the reasons for it, is necessarily of short duration*".⁴²

Er det herefter ikke muligt at afgøre hjemmehør på baggrund af boligkriteriet, enten som følge af, at der ikke er bolig i nogle af landene eller såfremt der er bolig i begge lande, skal bestemmelsens andet kriterie vurderes. Artikel 4, stk. 2 tilsiger herefter at en person er hjemmehørende i det land, hvor den pågældende har sit "*centrum for livsinteresser*". Denne formulering indebærer en samlet vurdering af, hvor en person har sine personlige og økonomiske interesser. Det følger i den forbindelse af kommentarerne til modeloverenskomsten, at "*[...] regard will be had to his family and social relations, his occupations, his political, cultural or other activities, his place of business, the place from which he administers his property, etc*".⁴³ Denne vurdering af en persons subjektive forhold, er umiddelbart sammenlignelig med de hollandske skattepligtsregler som gennemgået ovenfor.

⁴¹ OECD modeloverenskomst med kommentarer, 2017, OECD's kommentarer til artikel 4, nr. 8

⁴² Ibid., nr. 13

⁴³ Ibid., nr. 15

Såfremt omfanget af personlige og økonomiske forhold vejer lige tungt i begge involverede lande, skal det efter artikel 4, stk. 2, litra b undersøges, i hvilket land den pågældende person har sit "sædvanlige ophold". Dette indebærer i praksis en optælling af antallet af opholdsdage i de pågældende lande, hvorefter personen anses som værende skattemæssigt hjemmehørende i "[...] *the State where he stays more frequently*".⁴⁴

Skulle optællingen af dage nå det resultat, at der er lige meget ophold i begge lande, er en person hjemmehørende i den stat, hvor den pågældende er statsborger, jf. bestemmelsens litra c. Foreligger der ikke statsborgerskab i nogle af landene eller i begge lande, beror afgørelsen af, hvor en person er hjemmehørende, på en gensidig aftale mellem de kompetente myndigheder i de pågældende lande.⁴⁵

4.3. Delkonklusion

Hvad angår de fem gennemgåede landes lovgivning, må det anføres, at samtlige skattepligtsvurderinger indeholder ophold som primært kriterie. Foruden denne lighed, er der alene få andre sammenlignelige punkter. I den forbindelse skiller især Holland sig ud, idet opfyldelse af bopæls- og opholdsbetingelserne i disse regler alene skal foretages en vurdering af en række subjektive omstændigheder. Norge og Storbritannien må herefter anses som modsætninger hertil, idet vurderingen af en persons skattemæssige position i disse landes lovgivning, skal foretages på et objektivi grundlag, herunder blandt andet ved af en optælling af opholdsdage.

Der er endvidere foretaget en analyse af hjemmehørsvurderingen i OECD's modeloverenskomst, artikel 4. Dette gjordes på grund af en formodning om, at kriterierne i denne vurdering af personers skattemæssige hjemmehør, potentielt ville kunne tjene som inspiration til den danske skattepligtsvurdering. Modeloverenskomsten tilsiger enkelte af de samme kriterier for skattemæssigt hjemmehør, som kildeskatteloven gør det for indtræden af fuld skattepligt, herunder rådighed over en bolig og ophold. Derudover tilsiger modeloverenskomsten en vurdering af, hvor den pågældende har sit "centrum for livsinteresser", i hvilken forbindelse en række subjektive forhold skal tages i betragtning. Slutteligt indeholder denne artikel 4 statsborgerskab og gensidig aftale som elementer til afgørelsen af en persons skattemæssige hjemmehør.

Med ovenstående gennemgang af udvalgte internationale regler for fuld skattepligt, er der opnået en øget viden omkring andre landes regelsæt på området for fuld skattepligt, herunder de forskelle og ligheder, der er, i forhold til de danske regler i kildeskatteloven. Derudover er der indsamlet inspiration til løsning af dette

⁴⁴ OECD modeloverenskomst med kommentarer, 2017, OECD's kommentarer til artikel 4, nr. 17

⁴⁵ OECD's modeloverenskomst, artikel 4, stk. 2, litra d

speciales problemformulering, hvorefter der skal fremkomme forslag til, på hvilken måde de gældende danske skattepligtsregler kan moderniseres.

Disse forslag vil fremgå i nedenstående afsnit 5. Der skal imidlertid, i den forbindelse, først redegøres for et allerede eksisterende ændringsforslag, som for nyligt er fremsat af regeringen. Dette gøres dels med det formål at gøre opmærksom på eksistensen af dette lovforslag og indholdet heri, og dels med henblik på at danne et yderligere grundlag for inspiration til dette speciales forslag til modernisering af de gældende regler.

5. Forslag til modernisering af de gældende regler

At dømme ud fra ovenstående gennemgang af de gældende regler i afsnit 2, samt redegørelsen for de problematikker, som disse medfører i afsnit 3, kan der ikke være megen tvivl om, at der er behov for en nyfortolkning af reglerne for indtræden af fuld skattepligt.

Dette behov har regeringen forsøgt at efterleve ved d. 23 februar 2018 at sende et forslag til ændring af kildeskatteloven i høring. Det er imidlertid sidenhen, på baggrund af en række negative høringssvar, blevet meldt ud af skatteminister, Karsten Lauritzen, at lovforslaget var for stramt og at fremsættelsen af en, til den tid modificeret, ændring, er udskudt til efter sommerferien 2018.⁴⁶

Forslaget vurderes imidlertid stadig at have relevans, idet det synes at indeholde mange gode og brugbare elementer, hvorfor det således også fungerer som inspirationskilde til nærværende forslag til modernisering af kildeskattelovens regler. Endvidere er der, med henvisning til Karsten Lauritzens udtalelser, en klar forventning om, at lovforslaget bliver fremsat efter sommerferien, om end ikke med den helt samme ordlyd.

På denne baggrund, skal de forslåede ændringer til kildeskattelovens regler gennemgås i det følgende, uagtet at disse ikke indføres i den nuværende form. I forlængelse heraf skal der redegøres for de væsentligste udtalelser og elementer i de fremkomne høringssvar, og følgelig skal der foretages en vurdering af baggrunden for, at forslaget herefter ikke fremsættes i dets nuværende udformning.

Slutteligt skal der, i afsnit 5.2., redegøres for denne forfatters egne forslag til en nyfortolkning og modernisering af de gældende danske skattepligtsregler.

⁴⁶ http://borsen.dk/nyheder/politik/artikel/1/362366/minister_sparker_omstridt_skattesnyd-pakke_til_hjoerne.html?hl=YTozOntpOjA7czoXNzoiS2Fyc3RlbiBMVXVyaXR6ZW4iO2k6Njt-zOjk6lkxhdXJpdHplbil7aTo5O3M6NzoiS2Fyc3RlbiI7fQ

5.1. Forslag til Lov om ændring af kildeskatteloven

Lovforslaget, som indeholder en modificering af de eksisterende regler, søger, i overensstemmelse med dette speciales problemformulering, at dæmme op for de udfordringer, som de nuværende regler indebærer. Dette formål beskrives i de indledende bemærkninger til lovforslaget.

Et ikke uvæsentligt punkt i disse indledende bemærkninger, er en overordnet bekymring for den samfundsmæssige betydning af de udfordringer og den usikkerhed, som de gældende regler indeholder. Dette kommer blandt andet til udtryk ved regeringens anførelse af, at den subjektive og vilkårlige skattemæssige behandling af borgerne potentielt udgør *"en barriere for tiltrækning af viden og kapital til danske virksomheder"*.⁴⁷

Denne udfordring ses blandt andet i afgørelserne som gennemgået ovenfor, hvorefter det ikke efter de gældende regler entydigt kan afgøres, hvorvidt og i givet fald hvornår den fulde skattepligt indtræder i forbindelse med udførelse af arbejdsrelaterede aktiviteter i Danmark. Blandt andet på denne baggrund, risikeres det dermed, at udenlandske personer potentielt vil afholde sig fra at udføre arbejde i Danmark i forbindelse med ophold hér.

Regeringen foreslår således, på denne baggrund *"[...] at der indføres enklere og mere objektive regler for fastlæggelsen af den fulde skattepligt. Dermed bliver det mere forudsigeligt, om fuld skattepligt indtræder for personer, som har bopæl her i landet, og som overvejer at påtage sig arbejde i Danmark"*.⁴⁸

I det følgende skal ændringsforslaget gennemgås. Gennemgangen vil imidlertid, af hensyn til fremstillingens fokusområde og med henvisning til specialets afgrænsning i afsnit 1.4., alene omfatte nyfortolkningen af kildeskattelovens §§ 1 og 7, hvorfor forslagets § 8 ikke vil være genstand for behandling.

5.1.1. Overordnet redegørelse for de foreslåede ændringer

Den helt grundlæggende ændring i lovforslaget er en indførelse af to kriterier, som skal afgøre, hvorvidt en person indtræder i fuld skattepligt. Kriterierne, som er kumulative, lyder som følger:

- Personen har rådighed over en bolig i Danmark (som er egnet til helårsbeboelse)
- Personen har opholdt sig i Danmark mere end 90 dage inden for en periode på 12 måneder

⁴⁷ Bemærkninger til Lovforslag til Lov om ændring af kildeskatteloven, s. 3 (vedlagt som Bilag 1)

⁴⁸ Ibid.

Formålet med en indførelse af disse to kriterier er, i medfør af de indledende bemærkninger til forslaget, at sikre et objektivt og mindre skønsmæssigt vurderingsgrundlag for, hvornår en person bliver fuldt skattepligtig til Danmark.

De to kriterier skal gennemgås i det følgende.

5.1.2. Rådighed over bolig

Det er foreslået at udvide ordlyden af den nuværende kildeskattelovs § 1, stk. 1, nr. 1 ved indsættelse af en definition af bopælsbegrebet. Det er i den forbindelse foreslået at formuleringen af denne bestemmelse skal udvides til herefter at lyde "*personer, der har bopæl her i landet, hvorved forstås rådighed over en bolig, der er egnet til helårsbeboelse*".⁴⁹

Dette skal ses i forhold til de gældende regler, hvorefter både karakteren af boligen samt hensigten med at have boligen til rådighed, umiddelbart skal vurderes. Ved en vedtagelse af den foreslåede ændring og dermed en indsættelse af en definition af bopælsbegrebet, skal en sådan hensigt ikke længere lægges til grund. Det skal herefter alene være de faktiske boligforhold, der skal tillægges betydning. Ej heller vil der, i medfør af definitionens ordlyd, skulle sondres mellem boligtyper, herunder helårsboliger og sommerhuse, da typen af bolig ikke længere er afgørende. "*Kun hvor boligen på grund af sin stand ikke kan anses som egnet som helårsbolig, vil der være tale om, at boligen ikke udgør en bopæl*".⁵⁰ Det er således foreslået at samtlige boliger herefter skal udgøre en bopæl, alene med undtagelse af boliger, som efter deres beskaffenhed gør dem uegnede til helårsbeboelse. I den forbindelse må der henvises til ovenstående omtale af retspraksis på området for opfyldelse af bopælskriteriet i de gældende regler. Herefter må det anføres, at denne egnethedsvurdering allerede indgår som et vurderingskriterie, hvorefter der i praksis, allerede på nuværende tidspunkt, ikke sondres mellem helårsboliger og sommerboliger, såfremt de er egnede til helårsbeboelse.

I bemærkningerne til lovforslaget anføres det endvidere, at rådigheden over den bolig, som efter omstændighederne skal medføre bopæl og dermed fuld skattepligt, skal være af en vis varighed. Den tidsmæssige udstrækning af rådigheden skal således vurderes, hvorefter alene en kortvarig rådighed, hvorved efter administrativ praksis forstås en rådighed på under to måneder, ikke statuerer bopæl.⁵¹ Det bemærkes i den forbindelse at denne hidtidige praksis på området fastholdes.⁵²

⁴⁹ Lovforslag til Lov om ændring af kildeskatteloven, § 1, stk. 1, nr. 1 (vedlagt som Bilag 1)

⁵⁰ Bemærkninger til Lovforslag til Lov om ændring af kildeskatteloven, s. 6 (vedlagt som Bilag 1)

⁵¹ Ibid., s. 17 (vedlagt som Bilag 1)

⁵² Ibid., s. 17 (vedlagt som Bilag 1)

Ydermere er det i bemærkningerne anført, at det skal være den reelle rådighed og således ikke den formelle rådighed, der skal være afgørende ved vurderingen af, om en person har bopæl her i landet efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. Den blotte besiddelse af et skøde eller en underskrevet lejekontrakt skal således ikke være lig med rådighed over en bolig i denne henseende, hvis ikke der er reel råderet over den pågældende bolig.

I modsætning til de gældende regler, hvor der som udgangspunkt skal foretages en konkret vurdering af boligens karakter, kan det med lovforslaget anføres at samtlige boligtyper, herunder sommerhuse, hotelværelser, campingvogne osv., vil kunne statuere bopæl. Dette er naturligvis forudsat, at de netop gennemgåede betingelser om varighed og rådighed, er opfyldt, og det afgørende bliver herefter alene, hvorvidt den pågældende bolig kan karakteriseres som værende egnet til helårsbeboelse.

5.1.3. Ophold i mere end 90 dage

Som supplement til boligkriteriet, foreslåedes det at indføre en betingelse om ophold i Danmark i mere end 90 dage inden for en 12-måneders periode. Det følger i den forbindelse af bemærkningerne til lovforslaget, at denne regel *"er delvist inspireret af de norske regler for indtræden af fuld skattepligt"*.⁵³

Dette opholdskriterie er, i medfør af lovforslagets bemærkninger, tænkt som en erstatning for den gældende ordlyd i kildeskattelovens § 7, stk. 1, som gennemgået ovenfor. I medfør af ovenstående gennemgang, tilsiger den nuværende bestemmelse at skattepligten indtræder på det tidspunkt, en person tager ophold i Danmark; dette når den pågældende har rådighed over en bolig her i landet. Et sådant ophold resulterer herefter ikke i skattepligt, hvis det alene kan karakteriseres som værende kortvarigt og betegnet ferie eller lignende. "Kortvarigt ophold" er i den forbindelse, efter administrativ praksis, afgrænset negativt, hvorefter ophold i mere end samlet 180 dage eller uafbrudt ophold på mere end 3 måneder ikke kan anses for kortvarigt. Forudsat at opholdets karakter herefter har ferielignende karakter, tillades der således op til 180 dages ophold med bolig i Danmark, uden den fulde skattepligt indtræder.

Med det nu udsatte ændringsforslag, er det tiltænkt at skattepligten i stedet skal indtræde ved mere end 90 dages ophold i Danmark. Sådanne 90 dage skal tælles inden for enhver 12-måneders periode og skal dermed ikke være bundet op på indkomståret, hvorfor et sådant ophold således kan løbe over to kalenderår.

I de 90 dage skal alene medregnes dage, hvor der har været rådighed over en bolig.⁵⁴ Det må formodes, at der med bolig i denne formulering menes den bolig, som statuerer bopæl for den pågældende i medfør af

⁵³ Bemærkninger til Lovforslag til Lov om ændring af kildeskatteloven, s. 6 (vedlagt som Bilag 1)

⁵⁴ Lovforslag til Lov om ændring af kildeskatteloven, § 7, stk. 1, 2. pkt. (vedlagt som Bilag 1)

kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. Såfremt en person herefter opholder sig i Danmark på eksempelvis hotel eller lignende indtil den pågældende får rådighed over en bolig, da regnes antallet af dage først fra den dag, hvor den pågældende har erhvervet bolig og dermed bopæl i Danmark. Det skal dog bemærkes her, at et sådant ophold på hotel eller lignende kan være medvirkende til indtræden af fuld skattepligt i medfør af kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, som tilsiger skattepligt som følge af ophold i mere end 6 måneder.

Brudte døgn, herunder rejsedage, skal medregnes i de 90 dages ophold.⁵⁵

I modsætning til de gældende regler, som kort opsummeret ovenfor, skal der, med en vedtagelse af lovforslaget og dermed en nyfortolkning af kildeskattelovens § 7, stk. 1, ikke foretages en vurdering af opholdets karakter. Det skal således ikke længere vurderes, hvorvidt opholdet har karakter af ferie, eller om der foretages arbejdsrelaterede aktiviteter. Det skal således være muligt, modsat situationen som den er nu, at udføre arbejde i Danmark, uden den fulde skattepligt indtræder, forudsat selvfølgelig af antallet af dage ikke overstiger de tilladte 90 dage.

På trods af, at den fulde skattepligt først vil indtræde ved mere end 90 dages ophold i Danmark, bliver den pågældende person pligtig at betale skat fra opholdets første dag.⁵⁶ Der er således tale om virkning med tilbagevirkende kraft, på samme måde som det er tilfældet i den gældende kildeskattelovs § 8, stk. 1.

5.1.4. Lovforslagets § 7, stk. 2

Udover de to overordnede kriterier for indtræden af fuld skattepligt til Danmark, er det endvidere foreslået at der, i forlængelse af det netop beskrevne opholdskriterie i forslagets § 7, stk. 1, foretages en ændring af § 7, stk. 2, i hvilken forbindelse den nuværende § 7, stk. 2 umiddelbart skal udgå. Her foreslås det at den fulde skattepligt skal indtræde allerede fra første opholdsdag, såfremt den pågældende person ikke er fuldt skattepligtig til noget andet land.⁵⁷ Det bemærkes i den forbindelse at det stadig er et krav, at den pågældende i øvrigt opfylder bopælskriteriet ved at have en bolig til sin rådighed. Er dette tilfældet, og er personen ikke omfattet af reglerne for fuld skattepligt i dennes hjemland, skal den fulde skattepligt herefter indtræde fra første opholdsdag.

Det er anført i lovforslagets § 7, stk. 2, 2. pkt., at det skal afgøres efter lovgivningen i det andet land, hvorvidt en person er fuldt skattepligtig dertil. Anser det pågældende land herefter personen som værende fuldt skat-

⁵⁵ Bemærkninger til Lovforslag til Lov om ændring af kildeskatteloven, s. 18 (vedlagt som Bilag 1)

⁵⁶ Ibid., s. 19 (vedlagt som Bilag 1)

⁵⁷ Lovforslag til Lov om ændring af kildeskatteloven, § 7, stk. 2, 1. pkt. (vedlagt som Bilag 1)

tepligtig dér på grund af hjemsted, bopæl eller andet lignende kriterie efter landets egne interne regler, gælder de førstnævnte to kriterier, og personen indtræder således først i dansk skattepligt ved ophold i Danmark i mere end 90 dage. Kan en person derimod ikke karakteriseres som værende fuldt skattepligtig efter hjemlandets interne kriterier herfor, vil den pågældende person blive omfattet af fuld skattepligt i Danmark fra første opholdsdag, forudsat at bopælskriteriet er opfyldt.

I tredje og sidste punktum af lovforslagets nye udformning af § 7, stk. 2, anføres det at en person ikke skal anses som værende fuldt skattepligtig til et andet land, såfremt den pågældende alene er skattepligtig dér af indkomst fra kilder eller af formue, som befinder sig i dette andet land.

Denne foreslåede ændring af kildeskattelovens § 7, stk. 2 medfører umiddelbart en væsentlig stramning for de udenlandsdanskere, som af den ene eller anden grund ikke anses som værende fuldt skattepligtige i sit hjemland og som har bolig i Danmark, idet de med en indførelse af denne bestemmelse vil blive fuldt skattepligtige til Danmark fra første opholdsdag, uagtet at de alene opholder sig hér på grund af ferie eller lignende.

Endnu værre forholder det sig umiddelbart for de, der bor i Spanien, Frankrig eller andre lande, hvormed Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst, da disse personer således vil risikere en potentiel dobbeltbeskatning af hele deres globalindkomst. Især denne problemstilling er påpeget og udsat for omfattende kritik i de fremkomne høringssvar. De væsentligste pointer og kritikpunkter heri, skal gennemgås straks nedenfor.

5.1.5. Høringssvar

Som en umiddelbart naturlig følge af den generelle kritiske tilgang, der har været og fortsat er til de gældende regler, er der fremkommet et ikke uvæsentligt omfang af høringssvar med dertilhørende holdninger og kommentarer til lovforslaget. Det skal i den forbindelse bemærkes, at der endnu ikke er blevet offentliggjort en oversigt over de samlede, fremkomne høringssvar, hvorfor nærværende afsnit alene vil beskæftige sig med et udpluk af de høringssvar, som har været tilgængelige på internettet.

Høringssvarene indeholder en generel positiv stemning over regeringens aktive forsøg på at ændre og optimere reglerne, i hvilken forbindelse det eksempelvis anføres i høringssvaret fra Dansk Erhverv, at *"Dansk Erhverv vil overordnet set rose, at man vil indføre regler, der objektiviserer indtræden af fuld skattepligt for personer"*.⁵⁸ Det er imidlertid også en generel holdning, at forslaget ikke på en tilstrækkelig måde opfylder

⁵⁸ Høringssvar fra Dansk Erhverv (vedlagt som Bilag 2)

ændringsbehovet og det vurderes at være netop denne holdning, der har medført en udsættelse af lovforslagets fremsættelse, samt en forventelig ændring af udformningen heraf. Nedenfor følger herefter en redegørelse af de pointer fra høringssvarene, som vurderes at være de væsentligste.

Danske advokater påpeger først og fremmest den stramning, som især vil ramme udenlandske personer, som eksempelvis har en sommerbolig i Danmark og som således, med en vedtagelse af ændringsforslaget, alene vil kunne opholde sig i Danmark i op til 90 dage mod de på nuværende tidspunkt 180 dage. Ydermere fremhæver de den problematik der er i, at udenlandske personer risikerer at blive fuldt skattepligtige alene på grund af forskellen i landenes lovgivning. Dette skyldes at personer, der, som nævnt ovenfor, ikke efter intern ret i deres eget hjemland, anses for fuldt skattepligtige dér, herefter skal anses som værende fuldt skattepligtige til Danmark efter første opholdsdag her i landet. Blandt andet af disse årsager, anses lovforslaget af Danske Advokater som værende utilstrækkeligt. På denne baggrund foreslås det, at der foretages justeringer, som dels simplificerer lovgivningen og dels, på en mere lempelig måde, sikrer objektivitet og klarhed i reglerne om fuld skattepligt.⁵⁹

Danes Worldwide har ligeledes afgivet et høringssvar vedrørende lovforslaget, dette på trods af at de ikke var tilføjet høringslisten. Heri er fokus, forventeligt nok, ligeledes på halveringen af den opholdsperiode, som er tilladt i Danmark, førend den fulde skattepligt indtræder. Det er især den manglende forklaring på denne skærpelse, som ifølge Danes Worldwide, gør "*[...] at mange udlandsdanskere oplever den kommende regelændring som chikane*". Ydermere henvises der i høringssvaret til det faktum, at lovforslaget er inspireret af den norske model, i hvilken forbindelse det kritiseres, at regeringen således har valgt "*at følge det mest indskrænkende eksempel af alle*". Danes Worldwide foreslår, som konklusion på deres høringssvar, en løsningsmodel, hvorefter opholdsperioden alene nedsættes til minimum 120 dage ved hjælp af en indfasning over flere år, samt at den foreslåede undtagelse for pensionister bosat i Frankrig og Spanien, bør udstrækkes til samtlige pensionerede udenlandsdanskere.⁶⁰

I høringssvaret fra FSR – danske revisorer anføres der, på samme måde som i de øvrige høringssvar, en generel positivitet i forhold til lovforslagets forsøg på at afhjælpe den usikkerhed, der er i forbindelse med de gældende regler for fuld skattepligt. Dette høringssvar indeholder imidlertid ligeledes betydelige kritiske bemærkninger til forslaget. Blandt andet kritiseres den forskelsbehandling, som lovforslaget tilsiger mellem personer bosiddende i lande, der anvender globalindkomstprincippet kontra personer bosiddende i lande, der anvender territorialprincippet. Personer, som er hjemmehørende i et land, som ikke på samme måde som

⁵⁹ Høringssvar fra Danske Advokater (vedlagt som Bilag 4)

⁶⁰ Høringssvar fra Danes Worldwide (vedlagt som Bilag 3)

Danmark anvender globalindkomstprincippet, vil, med en indførelse af denne nyfortolkede § 7, stk. 2, blive skattepligtige fra første opholdsdag.⁶¹

Grundlæggende indeholder de fremkomne høringssvar de samme kritikpunkter, herunder især omhandlende den stramning, som ændringsforslaget tilsiger for de udenlandsdanskere, som har bevaret rådighed over en helårsbolig i Danmark. Hvad der imidlertid ikke synes at være fokus på i høringssvarene, hvilket denne forfatter stiller sig meget undrende overfor, er den del af forslaget, hvorefter der ikke skal tages stilling til karakteren af de tilladte 90 dages ophold. Lovforslaget, som netop nævner det erhvervsmæssige hensyn i dets indledende bemærkninger, gør det jo netop muligt for erhvervsfolk med videre at udføre arbejde i Danmark, hvilket ikke hidtil har været tilfældet, bortset fra hvor sådan aktivitet er "sporadisk og enkeltstående".

Derudover nævnes det et ikke uvæsentligt antal gange i høringssvarene, at der savnes udførlige beskrivelser af de kriterier, som ved opfyldelse skal medføre skattepligt. Netop denne mangel synes også, som tidligere anført, at være i de gældende regler på området, hvilket netop antages at være en del af fortolkningsproblematikken heri. Af denne grund synes det bemærkelsesværdigt, at der ikke i ændringsforslaget er taget højde herfor.

5.1.6. Delkonklusion

Regeringen har med Lovforslag til Lov om ændring af kildeskatteloven forsøgt at dæmme op for den uforudsigelighed, som de gældende regler for indtræden af fuld skattepligt medfører. Dette søges gjort ved indsættelse af to kumulative kriterier, hvorefter det på et objektive grundlag skal kunne afgøres, hvorvidt en person omfattes af pligten til at betale skat til Danmark af sin globalindkomst. Det følger heraf, at en person skal omfattes af fuld skattepligt til Danmark, såfremt den pågældende dels har rådighed over en bolig, som er egnet til helårsbeboelse og dels opholder sig her i landet i mere end 90 dage. Ydermere følger det af lovforslagets § 7, stk. 2, at denne skattepligt skal indtræde fra første opholdsdag, uagtet opholdets varighed, såfremt den pågældende person ikke er fuldt skattepligtig til andre lande.

I medfør af de høringssvar, som er fremkommet efter høringsfristen, er ændringsforslaget for vidtgående og for stramt for især personer, som af den ene eller anden årsag bor i udlandet, men som stadig har bolig til rådighed i Danmark. Dette skal holdes op mod lovforslagets formål, som overordnet er at eliminere det nuværende subjektive og skønsmæssige vurderingsgrundlag, men som i høj grad også er at gøre det mere attraktivt at komme til og udføre arbejde i Danmark. At dømme ud fra høringssvarende, er dette formål ikke

⁶¹ Høringssvar fra FRS – danske revisorer (vedlagt som Bilag 5)

opnået og regeringen vurderes i stedet at indføre stramninger for personer, som ikke hidtil har været negativt berørt af reglerne.

Netop med baggrund i de fremkomne høringssvar og de deri fremkomne stærke kritikpunkter, har Karsten Lauritzen valgt at udsættelse fremsættelsen af lovforslaget til efter sommerferien 2018 og anfører i den forbindelse også, at der vil blive foretaget ændringer i udformningen heraf inden da.

Opsummerende må det, ud fra høringssvarene, konkluderes at en indførelse af lovforslaget, som det er udformet på nuværende tidspunkt, ikke på en tilstrækkelig måde vil udfylde behovet for ændring af kildeskatteloven. Det skal således blive interessant at følge med i, hvorvidt, og i givet fald i hvilken udformning, kildeskattelovens regler bliver ændret.

5.2. Forfatterens forslag til moderniserede regler for fuld skattepligt

Dette speciale har, som anført indledningsvist, arbejdet ud fra en tese om, at der var behov for en modernisering eller nyfortolkning af de gældende regler. Denne tese byggede på den generelle kritik, som disse regler har været genstand for. Dette er imidlertid blevet bakket op med juridiske argumenter, gennem en grundig analyse og fortolkning af de gældende danske skattepligtsregler, kriterierne heri samt af praksis på området. Herefter bør det være tydeliggjort, at det er nødvendigt med nye, mere objektive og klare regler.

Dette afsnit skal søge at besvare anden del i dette speciales problemformulering, hvorefter der skal fremkomme forslag til, på hvilken måde de gældende regler kan moderniseres. Disse forslag er fremkommet, dels som et resultat af den komparative analyse af de internationale skattepligtsregler, som gennemgået i afsnit 4, og dels med inspiration i det allerede offentliggjorte ændringsforslag, som gennemgået netop ovenfor. Det skal i den forbindelse anføres, at der i det væsentligste er fundet inspiration i regeringens lovforslag, imidlertid med inddragelse af enkelte elementer fra de øvrige landes lovgivning. OECD's modeloverenskomst har ikke, som det var forventet, bidraget med idéer til en nyfortolkning af kildeskatteloven, men vil alligevel blive inddraget, hvor det er relevant. Ej heller er der fundet inspiration i Sveriges skattepligtsvurdering, idet disse regler, overordnet set, vurderes at være tilsvarende de danske.

Den væsentligste årsag til de udfordringer, som de gældende regler medfører, vurderes at være de i reglerne indeholdte subjektive og skønsmæssige kriterier. Dette understøttes umiddelbart i ovenstående gennemgang af udvalgt retspraksis på området. Med det in mente, bør en nyfortolkning således søge at eliminere et sådant skønsmæssigt vurderingsgrundlag og bør derfor udformes på en sådan måde, at der, på et objektivt og ensartet grundlag, kan foretages en vurdering af personers skattemæssige position. Netop dette var formålet med regeringens lovforslag og vil således også være målet i det følgende.

Det kan herefter hurtigt, med henvisning til det netop anførte formål, anføres, at i hvert fald ikke Hollands skattepligtsregler skal tages i betragtning. Dette skyldes Hollands subjektive vurderingsgrundlag, hvorefter en persons skattemæssige position alene skal afgøres på baggrund af omstændighederne.

Modsat kan der indføres regler, hvorefter det på objektive grundlag kan afgøres, hvorvidt en person skal omfattes af fuld skattepligt. Dette kan gøres ved alene at basere skattepligtsvurderingen på en optælling af antallet af opholdsdage i landet, på tilsvarende vis som det er tilfældet i Norges regler, som omtalt i fremstillingens afsnit 4.1.2, hvori regeringen også har inspiration. En sådan skattepligtsvurdering, hvor ejerskab eller rådighed over en bolig ikke tillægges betydning vurderes imidlertid ikke at være nogen optimal løsning. Dette skyldes at en bolig vurderes at være et så stærkt tilknytningsmoment, som nødvendigvis må indgå i vurderingen af, hvor en person skal anses for hjemmehørende og dermed fuldt skattepligtig. Dette ses da også i størstedelen af de gennemgåede landes lovgivning, ligesom rådighed over en bolig fremgår som det første vurderingskriterie i afgørelsen af en persons skattemæssige hjemmehør i OECD's modeloverenskomst.

Det må således anføres, at der optimalt set i alt fald skal indgå et kriterie om rådighed over en bolig. Det er i den forbindelse forfatterens opfattelse, at en vedtagelse af den allerede foreslåede ændring til kildeskatte-lovens § 1, stk. 1, nr. 1 om tilføjelse af en definition til bopælsbegrebet, vil være tilstrækkelig til opfyldelse heraf. Forfatteren må dog, i forlængelse heraf, henvise til enkelte af de fremkomne høringssvar, hvori det foreslås, at der i lovforslagets bemærkninger, skal fremgå flere og tydeligere forklaringer og eksempler på, hvad der skal forstås ved begreberne "rådighed" henholdsvis "helårsbolig".⁶² Det foreslås i den forbindelse, at der indføres en række objektive kriterier for, hvornår der eksempelvis er tale om en helårsbolig. Eksempler herpå kunne være, at den pågældende bolig skal være af en vis størrelse, eksempelvis mere end 15 kvm, at der skal være råderet over toilet og bad, og at det er tilladt efter planloven at anvende boligen som helårsbolig. Ved at indsætte sådanne kriterier, som i sagens natur skal være egnede til at afgøre en boligs egnethed som en bolig, over hvilken rådighed skal konstituere bopæl og dermed fuld skattepligt, opnås der umiddelbart den ønskede klarhed og forudsigelighed i skattepligtsreglerne.

Hvad angår opholdskriteriet, foreslås det at der angives et antal dage, hvorefter en person bliver omfattet af fuld skattepligt til Danmark, såfremt den pågældende opholder sig længere tid end den angivne, tilladte varighed. Det foreslås endvidere at fjerne "ferie eller lignende"-formuleringen og dermed sondringen mellem på den ene side ferielignende ophold og på den anden side ophold, indeholdende varetagelse af erhvervsrelaterede aktiviteter. Dette er da også i udgangspunktet det, regeringen har forsøgt at gøre med indsættelsen

⁶² Jf. blandt andet høringssvaret fra Dansk Erhverv (vedlagt som Bilag 2)

af et andet, kumulativt kriterie om ophold af en varighed på mere end 90 dage, i hvilken forbindelse opholdets karakter ikke skal tillægges betydning.

I medfør af høringsvarene til det pågældende lovforslag, vurderes 90 dage dog at være for kort tid, idet eksempelvis udenlandsdanskere med bolig i Danmark herefter vil opleve en halvering af den periode, hvori de må opholde sig i Danmark. Omvendt må det dog, som tidligere anført, anses som en lempelse for de erhvervsfolk, som er hjemmehørende i udlandet, og som har familie eller lignende i Danmark. Disse vil, med en sådan ændring af kildeskattelovens § 7, stk. 1, kunne opholde sig og udføre arbejde i Danmark i langt højere grad, end det er tilfældet på nuværende tidspunkt. Dette er imidlertid ikke anerkendt i høringsvarene.

Det synes vanskeligt at fremkomme med et eksakt antal dage, som skal være udslagsgivende for skattepligtens indtræden, uden at ramme nogle personer hårdere end tilsigtet. Det er i den forbindelse allerede konstateret, at en, i forhold til de på nuværende tidspunkt 180 dage, for markant nedsættelse af tilladte opholdsdage, anses som værende "chikane". Der må imidlertid anlægges den betragtning, at de nuværende 180 dage er for meget, såfremt varetagelse af arbejde og andre lignende aktiviteter skal accepteres. Der må i den forbindelse henvises til høringsvaret fra Danes Worldwide, hvori der foreslås 120 dage, som indfases løbende over en periode, med det formål at gøre nedskæringen så lempelig som mulig. Som et kompromis mellem de to, foreslås det at holde fast i de 90 dage, som, med inspiration i dette pågældende høringsvar, indfases over tid. Denne indfasning kan eksempelvis udføres, således at den fulde skattepligt i 2019 indtræder ved rådighed over en helårsbolig, sammenholdt med mere end 120 dages ophold, hvorefter fuld skattepligt skal indtræde ved mere end 90 dages ophold i 2020, forudsat at bopælskriteriet ligeledes er opfyldt.

Opsummerende foreslås det således, at der, foruden et uddybet bopælskriterie, i kildeskattelovens § 7, stk. 1, indføres et moderniseret opholdskriterie, hvorefter ophold i et givent antal dage per definition skal medføre indtræden i fuld skattepligt. Opholdets karakter skal herefter ikke tillægges betydning. Denne forfatter vil ikke i nærværende afhandling tage endeligt stilling til det eksakte antal opholdsdage, men foreslår en indfasningsperiode, således at nedgangen i det tilladte antal dage, ikke synes så skærpende, som det tilsyneladende vurderes at være tilfældet i det offentliggjorte lovforslag.

Om end det ikke synes sandsynligt, grundet den generelle kritik heraf, er der en risiko for at regeringen ikke kommer igennem med en eliminering af "ferie eller lignende"-begrebet. I så fald foreslås det, at der som minimum tilføjes en udførlig beskrivelse heraf, indeholdende en, optimalt set udtømmende, liste med eksempler på, hvad der skal forstås ved formuleringen. Dette forslag er inspireret af de tyske skattepligtsregler, der, som det fremgår af ovenstående gennemgang i afsnit 4.1.3., indeholder en formulering tilsvarende den

danske "ferie eller lignende". Dette skal imidlertid alene ses som et subsidiært forslag, da det er forfatterens klare holdning, at det vil være mest hensigtsmæssigt helt at afskaffe "ferie eller lignende"-begrebet.

Det af regeringen udformede lovforslag foreslår endvidere en indførelse af et nyt stykke 2 til kildeskattelovens § 7, hvorefter personer, som ikke er fuldt skattepligtige til andre lande, skal omfattes af dansk fuld skattepligt fra første opholdsdag. For personer med bolig i Danmark, som er bosiddende i lande, i hvilke de ikke anses som fuldt skattepligtige, og som således vil blive omfattet af fuld skattepligt fra første opholdsdag hér, synes denne nyfortolkning umiddelbart at være meget indgribende og byrdefuld. Dette er endvidere, og måske endda især, tilfældet for erhvervsfolk, bosiddende i sådanne lande, men med rådighed over en bolig i Danmark. Med en vedtagelse af denne ændring vil disse således ikke kunne deltage i møder og lignende i Danmark, uden at blive omfattet af dansk fuld skattepligt. Dette skal ses i forhold til gældende praksis som gennemgået ovenfor, hvorefter der i et vist omfang kan varetages indtægtsgivende, erhvervsmæssige aktiviteter, forudsat at der ikke er tale om et fast mønster og at der ikke er nogen særlig tilknytning til Danmark, jf. ovenstående analyser af blandt andet SKM 2015.61 SR og SKM 2017.180 LSR. Henset til det primære formål med moderniseringen af reglerne, som var at gøre det mere attraktivt at udføre arbejde i Danmark, forudses denne bestemmelse umiddelbart at have den modsatte effekt.

Læses forslaget imidlertid med skattemæssige, analytiske øjne, vurderes der imidlertid at være en vis fornuft i forslaget. Dette begrundes i det generelle udgangspunkt om, at en person skal være fuldt skattepligtig til ét land, i hvilket den pågældende skal underlægges globalindkomstbeskatning. Dette udgangspunkt stemmer overens med OECD's modeloverenskomst, hvorefter en person, per definition, skal være skattemæssigt hjemmehørende i én kontraherende stat, herefter betegnet domicillandet. Med en vedtagelse af denne § 7, stk. 2 vil Danmark således, såfremt en person ikke er fuldt skattepligtig til andre lande, tilegne sig retten til at pålægge den pågældende at skattepligt af dennes globalindkomst. Det bemærkes i den forbindelse, at denne residuale skattepligt alene opstår, såfremt den pågældende person har en bolig i Danmark. Idet en bolig anses som værende et stærkt tilknytningsforhold, hvilket ligeledes understøttes i modeloverenskomsten, da synes en indførelse af denne bestemmelse ikke at være urimelig og således heller ikke uvæsentlig.

Slutteligt skal det anføres, at denne forfatter finder Storbritanniens skattepligtsregler, herunder deres Statutory Residence Test, meget inspirerende. Dette skyldes den umiddelbare lette anvendelighed og overskuelighed, som ligger i et flowchart, hvorefter der alene skal svares "Ja" eller "Nej" på en række objektive og let konstaterbare spørgsmål. Henset til denne fremstillings begrænsede omfang, skal der ikke heri opbygges noget sådant flowchart. Der må imidlertid påpeges det interessante i at udforme de gældende såvel som fremtidige, potentielt moderniserede, skattepligtsregler i et lignende, objektiviseret system.

5.3. Delkonklusion

Om end der, et ikke uvæsentligt antal gange, er anført en betragtning om, at de danske regler trænger til en modernisering, har det ikke endnu været anført, på hvilken måde, en sådan ændring skal foretages. Netop dette er der imidlertid forsøgt redegjort for i ovenstående afsnit 5.2., hvori forfatterens subjektive tanker om og idéer til en modernisering af reglerne for fuld skattepligt, er anført.

De fremkomne forslag er et udtryk for de elementer, der vurderes at fungere bedst i de, i afsnit 4, gennemgåede internationale skattepligtsregler, samt i det af regeringen offentliggjorte lovforslag, som gennemgået i afsnit 5.1.

På den baggrund er det foreslået i det væsentligste at gennemføre det allerede eksisterende lovforslag, som offentliggjort af regeringen d. 23. februar 2018; dog med enkelte justeringer. Det foreslås i den forbindelse, at der indsættes en definition af bopælsbegrebet i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, hvortil der, i bemærkningerne til lovforslaget, tilføjes en række objektive kriterier for, hvornår der er tale om en helårsbolig. Som eksempler herpå kan nævnes, at den pågældende bolig skal være af en vis størrelse, eksempelvis mere end 15 kvm, at der skal være råderet over toilet og bad og at det skal være tilladt efter planloven at anvende boligen som helårsbolig. Derudover foreslås det at der foretages en ændring af den nuværende kildeskattelovs § 7, stk. 1, der, som det er tilfældet i lovforslaget, tilsiger et antal opholdsdage, hvorefter den fulde skattepligt først indtræder ved overskridelse heraf. Der er i den forbindelse ikke taget stilling til det eksakte antal dage, om end de foreslåede 90 dage, som, i medfør af lovforslaget, er inspireret af de norske skattepligtsregler, synes at være en udmærket løsning. Der foreslås i den forbindelse, med inspiration i høringssvaret fra Danes Worldwide, en indfasningsløsning, hvorefter nedgangen i antallet af opholdsdage foretages over tid.

Om end den i lovforslaget foreslåede nyfortolkning af kildeskattelovens § 7, stk. 2 i udgangspunktet synes meget byrdefuld for nogle, herunder især personer bosiddende i lande, i hvilke de ikke anses som fuldt skattepligtige, foreslås det alligevel at vedtage denne bestemmelse. Dette begrundes med henvisning til det generelle udgangspunkt, hvorefter en person skal være omfattet af fuld skattepligt i ét land. Er dette ikke tilfældet, skal Danmark have mulighed for at udnytte den residuale skattepligt for den eller de pågældende.

6. Konklusion

De gældende danske skattepligtsregler er for så vidt simple nok. Udgangspunktet er herefter at personer, ved tilflytning, indtræder i fuld skattepligt såfremt der erhverves bopæl i Danmark, jf. kildeskattelovens § 1,

stk. 1, nr. 1 og derudover tager ophold her i landet, jf. kildeskattelovens § 7, stk. 1. Ved bopæl forstås herefter, i medfør af kildeskattecirkulæret samt efter praksis, rådighed over en bolig, egnet til helårsbeboelse. Bopæl er herefter en nødvendig, men ikke tilstrækkelig betingelse for skattepligten. Den fulde skattepligt indtræder således først på det tidspunkt, hvor der ligeledes tages ophold, hvorved efter kildeskattelovens § 7, stk. 1, 2. pkt. forstås ophold, som ikke er kortvarige og som ikke har karakter af ferie eller lignende.

Især denne sidstnævnte formulering "ferie eller lignende" har givet anledning til store fortolkningsmæssige tvivlsspørgsmål, idet lovgivningen og dennes forarbejder ikke giver nogen entydig definition af, hvad der skal forstås herved. Den omfattende praksis på området har imidlertid, i flere omgange forsøgt at tage stilling til spørgsmålet, herunder eksempelvis i SKM 2012.732 ØLR og SKM 2017.180 LSR. Det ikke uvæsentlige omfang af afgørelser på området fremkommer imidlertid ikke med noget ensartet og klart fortolkningsbidrag, hvorfor det ej heller i retspraksis kan udledes, præcist hvad der skal forstås ved formuleringen "ferie eller lignende".

Der er således et tydeligt behov for ændring af de gældende regler for fuld skattepligt, da disse synes at være for uklare, subjektive og skønspregede.

Med det formål at fremkomme med forslag til modernisering af disse regler, som er anden del af dette speciales problemformulering, er der foretaget en komparativ analyse af udvalgte landes skattepligtsregler, samt af hjemmehørsvurderingen i OECD's modeloverenskomst. I den forbindelse er der dels foretaget en sammenligning af forskelle og ligheder i disse regelsæt, og dels er der fremkommet et inspirationsgrundlag for en nyfortolkning af kildeskattelovens regler for fuld skattepligt.

Der er endvidere fundet stor inspiration i det af regeringen fremsatte Lovforslag til Lov om ændring af kildeskatteloven, hvilket ligeledes er blevet analyseret. Dette forslag har netop, på samme måde som denne fremsstilling, til formål at skabe et mere objektive og klart vurderingsgrundlag til afgørelsen af, hvornår en person indtræder i dansk fuld skattepligt. Dette ændringsforslag er imidlertid, i de fremkomne høringsvar, blevet kritiseret i et betydeligt omfang, hvorfor en eventuel fremsættelse er blevet udskudt til efter sommerferien 2018.

Denne forfatter har, på trods af den omfangsrige kritik heraf, fundet stor inspiration i dette ændringsforslag, hvorfor dennes forslag, i det væsentligste, er tilsvarende regeringens. Det foreslås imidlertid, med inspiration fra især Tyskland og Storbritanniens regler, at foretage visse justeringer heri. I den forbindelse er det, blandt andet, foreslået at indføre den af regeringen foreslåede bopælsdefinition i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. Hertil foreslås det endvidere at tilføje, eventuelt blot i bemærkningerne til lovforslaget, en række objektive kriterier til afgørelse af, hvornår der er tale om en helårsbolig, som skal udgøre en sådan bopæl. Derudover

er det foreslået at vedtage lovforslagets tiltænkte nedgang i antallet af opholdsdage fra 180 til 90 i kildeskattelovens § 7, stk. 1, dog gennem en indfasning over tid, sådan at nedgangen ikke vil ramme så hårdt, at det bliver karakteriseret som "chikane".

Lovforslaget tilsiger endvidere en indførelse af en ny § 7, stk. 2 i kildeskatteloven, hvorefter den fulde skattepligt skal indtræde fra første opholdsdag, såfremt den pågældende person ikke, efter interne regler i deres hjemland, anses som fuldt skattepligtig dér. Om end dette synes indgribende, foreslås det alligevel at indføre en sådan bestemmelse. Dette skyldes udgangspunktet om, at en person skal være omfattet af fuld skattepligt i ét land. Danmark skal således have mulighed for at udnytte den residuale skattepligt, såfremt en person ikke kan anses som værende fuldt skattepligtig i andre lande.

Slutteligt foreslås det, at der ved udformningen af potentielle nye skattepligtsregler, ses til Storbritannien og findes inspiration i deres Statutory Residence Test. Dette skyldes at det flowchart som udgør denne test, umiddelbart indeholder en objektiv skattepligtsvurdering, idet der heri alene skal svares "Ja" eller "Nej" på en række objektive og let konstaterbare spørgsmål.

Det må således konkluderes, at de gældende regler for fuld skattepligt i kildeskatteloven medfører visse fortolkningsproblematikker, som skyldes reglernes indhold af subjektive og skønsmæssige kriterier. Denne problematik er søgt ændret af regeringen, med en udarbejdelse og offentliggørelse af et lovforslag, som har til formål at objektivisere og simplificere reglerne for fastlæggelsen af den danske fulde skattepligt. Fremsættelsen af dette lovforslag er imidlertid blevet udsat, da det syntes at være for stramt og utilstrækkeligt i forhold til formålet. Dette speciale, herunder denne forfatter, ser imidlertid positivt på moderniseringsforslaget og foreslår således også at det fremsættes i sin nuværende form, om end med en række små justeringer.

Litteraturliste

Bøger

- Dam, Henrik, m.fl., *Grundlæggende Skatteret*, Karnov Group, 2018
- Evald, Jens, *Retsfilosofi, Retsvidenskab og Retskildelære*, DJØF Forlag, 2014
- Michelsen, Aage, m.fl. Lærebog om indkomstskat, DJØF Forlag, 2017
- OECD; *Model Tax Convention on Income and on Capital*; Condensed Version 2017, OECD Publishing
- Pedersen, Jan, m.fl., *Skatteretten 3*, Karnov Group, 2015
- Tvarnø, Christina D. og Ruth Nielsen, *Retskilder og Retsteorier*, DJØF Forlag, 2014

Artikler

- Laursen, Anders Nørgaard, *Kommentarer til udvalgte afgørelser – Tilflytning og fuld skattepligt: hvad ligner egentlig ferie? (SKM2017.180.LSR)*, RR.SM.2017.8
- Laursen, Anders Nørgaard, *Ændringer af fast driftssteddefinitionen afledt af BEPS-projektet*, SR.2018.111

Andre

- Børsen, *Minister sparket omstridt skattesnyd-pakke til hjørne*, http://borsen.dk/nyheder/politik/artikel/1/362366/minister_sparker_omstridt_skattesnyd-pakke_til_hjoerne.html?hl=YTozOntpOjA7czoXNzoiS2Fyc3RlbiBMYXVyaXR6ZW4iO2k6NjtzOjk6lXhdXJpdHplbil7aTo5O3M6NzoiS2Fyc3RlbiI7fQ – (hentet d. 12. maj 2018)
- HM Revenue & Customs, *Guidance note - Statutory Residence Test (SRT)*, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/547118/160803_RDR3_August2016_v2_0final_078500.pdf - (hentet d. 15. maj 2018)
- Netherlands – Information on residency for tax purposes*, <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/Netherlands-Tax-Residency.pdf> – (hentet d. 14. maj 2018)

Perdelwitz, Andreas, *Germany – Individual Taxation*, https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/high-light/collections/ita/html/ita_de_s_001.html&q=germany+germanies&WT.z_nav=Navigation – (hentet d. 14. maj 2018)

Afgørelser

Tfs 1992.198 LR

Tfs 1997.590 SR

Tfs 1998.606 H

Tfs 2001.369

SKM 2002.252 LR

Tfs 2002.504 LR

Tfs 2006.460 SR

Tfs 2010.102 LSR

Afgørelse fra SKAT af 16. september 2010 (Kinnock-sagen)

SKM 2012.732 ØLR

SKM 2013.29 V

SKM 2013.543 Ø

SKM 2013.715 SKAT

SKM 2014.339 SR

SKM 2014.605 ØLR

SKM2014.717.LSR

Tfs 2014.900 SR

SKAL 2015.61 SR

SKM 2017.180 LSR