

Cand.merc.jur
Juridisk Institut
Kandidatspeciale
Aalborg Universitet

Forfattere:
Mette Schou-Andersen,
Studienr.: 20144522
Mojgan Anwari
Studienr.: 20144434

Bopælsbegrebet og opholdets karakter i forhold til ubegrænset skattepligt til Danmark

The term of residence and the nature of the stay in relation to
unlimited tax liability to Denmark

Afleveringsdato: 20. maj 2019

Fagområde: International skatteret

Vejleder: Magnus Vagtborg, United Tax Network

Antal anslag: 157.532

Abstract

The subject of this thesis is unlimited tax liability for natural persons in Denmark, and the purpose is to ascertain when a person will be unlimited tax liable in cases of relocation to or from Denmark. To illuminate this, an analysis of the term of residence and the nature of the stay follows, cf. Kildeskatteloven §§ 1, section 1, no. 1, and 7, section 1. Based on this, the aim is to draw up what these terms entail, how they are applied, and, in conclusion, whether they can be improved.

In order to become unlimited tax liable due to a relocation to Denmark, both the criteria of residence and duration of stay must be met. In other words, both criteria must be renounced in order to withdraw from the unlimited tax liability. An analysis of the law, including legal practice from the field, will follow, providing insight as to understanding the terms that determine when a natural person is either considered to be unlimited tax liable as a result of relocation to or from Denmark.

The legal issue for this thesis arises partially on the motion of an amendment to the Tax at Source Act, where the Minister for Taxation proposed to remove the term “holiday or the like” and extend the term of residence. But also, in the light of the problem that arose after Styresignalet SKM2013.715SKAT, where SKAT received new procedures for when a person is considered unlimited tax liable in Denmark. The initial aim is to examine the effect Styresignalet has had in practice, and whether the new procedures provide a clearer definition of the law.

Denmark is acting upon the global income policy according to SL § 4, which means that the total annual income, regardless of whether it originates from sources in this country or not, is taxed in Denmark, if you are unlimited tax liable to Denmark. The structure of the unlimited tax liability dates back to Statsskatteloven of 1903. This structure was later continued in the Tax at Source Act of 1967. The rules for unlimited tax liability are to be found in KSL § 1.

By analyzing the legal practice at the area, it is deduced that the interpretation of the term of residence accordingly to KSL § 1, section 1, no 1, is arguably broad. The term of residence includes both objective and subjective elements, which is expressed in legal practice and CIRK. number 135 of November 4, 1988. In situations regarding vacating from Denmark, the concept of residence is a determining factor, seeing that disposal of a permanent residence determines whether a person can withdraw from the unlimited tax liability. However, it is learned from the analysis that disposal over

a permanent resident can be maintained if the intention of moving abroad is to have a permanent residence there.

In order to be able to assess whether a natural person is considered unlimited tax liable to Denmark or not, KSL § 7, section 1 must be applied. This paragraph must, however, be combined with KSL § 1, section 1, no. 1. That means that both the criteria of residence and the nature of the stay must be satisfied in order to become full tax liable to Denmark. The criterion of nature of stay is not met if the stay is only a short period of time or can be characterized as “vacation or the like”. The definition of a short period of time is clearly worded in Skd. Medd. 1972 number 4, whereas the term “vacation or similar” is unclear and undefined in both legislation and legal practice. After a thorough analysis of legal practice, it is shown that the amount of occupational activities determines whether the tax liability sets in.

SKAT published Styresignalet SKM2013.715SKAT wherein new guidelines regarding occupational activities in Denmark were incorporated. Styresignalet includes guidelines for how many days it is acceptable to work in Denmark during a stay without becoming subject to tax liability. The analysis concludes that Styresignalet has not had the desired effect, and there is still some ambiguity on the area.

Overall it can be concluded that practice is more restrictive on the area where a person moves from Denmark, as disposal of a residence often equals taxation. According to move to Denmark both the criteria of residence and nature of stay must be satisfied.

Furthermore, it is concluded that, compared to Denmark, legislation in other countries are more objectivized. Based on the analysis of the issued amendment by the Danish Government, it is concluded that, in the author’s opinion, it would be more appropriate to go the legislation over and adapt its transparency in such a way that citizens must act in relation to the legislation.

Indholdsfortegnelse

Abstract	2
1. Indledning.....	6
1.1 Problemformuleringen	7
1.2 Metode	7
1.3 Afgrænsning.....	10
1.4 Opbygning.....	11
2. Historisk udvikling.....	12
3. Gældende ret.....	14
3.1 Statsskatteloven § 4	14
3.2 Kildeskatteloven § 1	14
3.2.1 Bopælsbegrebet i KSL § 1, stk. 1, nr. 1	15
3.2.2 Ophold	17
3.3 Kildeskatteloven § 7	18
3.3.1 Ferie eller lignende	19
3.3.2 Erhvervsmæssig aktivitet.....	20
4. Tilflytning	20
4.1 Bevisbyrden ved tilflytning	21
4.2 Helårsbolig.....	22
4.3 Sommerhus.....	24
4.4 Kritisk analyse af indtræden i fuld skattepligt ved tilflytning.....	25
4.4.1 SKM2012.715.ØLR - Camilla Vest	25
4.4.2 Styresignalet SKM2013.715SKAT.....	26
4.4.3 SKM2014.717.LSR.....	27
4.4.4 SKM2014.750.SR.....	30
4.4.5 SKM2015.656.SR.....	33
4.4.6 TfS1991.34	33
4.5 Delkonklusion	34
5. Fraflytning.....	35
5.1 Bevisbyrden	35
5.2 Helårsbolig.....	36
5.3 Subjektive kriterier	37
5.4 3-års reglen.....	37
5.5 Hvornår er boligen opgivet.....	38

5.6 Sommerhus.....	39
5.7 Kritisk analyse af ophør af skattepligt ved fraflytning.....	39
5.7.1 SKM2009.539.SR.....	39
5.7.2 SKM.2014.326.SR.....	42
5.7.3 SKM.2017.357.ØLR	43
5.7.4 SKM.2018.76.BR	45
5.7.5 TfS.1994.232	47
5.7.6 SKM.2007.710.BR	48
5.8 Delkonklusion	48
6. Komparativ analyse af andre landes regler	50
6.1 Sverige	50
6.2 Norge	52
6.3 Storbritannien.....	53
7. Modernisering af regler for fuld skattepligt.....	54
7.1 Lovforslagets hovedpunkter	55
7.2 Rådighed over bolig.....	55
7.3 90-dages ophold	56
7.4 Høringssvar	57
7.5 Opsummering på høringssvar.....	59
8. Ny Lovgivning?.....	60
8.1 Tilflytning.....	60
8.2 Fraflytning.....	63
9. Konklusion	65
10. Litteraturliste.....	68
11. Domsoversigt.....	71
12. Bilag	72
Bilag 1	72
Bilag 2	74
Bilag 3	80
Bilag 4	83

1. Indledning

Inden for de senere år har politikere og praktikere tilkendegivet, at reglerne for fuld skattepligt til Danmark er blevet for uigennemsigtig. Området har især fået en større interesse grundet medievågenhed af skattesager, heriblandt Camilla Vest-sagen, som belyser problemstillingen, om hvornår der er tale om erhvervsmæssigt arbejde i Danmark. Dette kan sættes i kontekst med begrebet ”ferie og lignende”, som er en af de væsentlige problemstillinger i forhold til indtræden i fuld skattepligt.

Hovedårsagen til emnevalget for dette speciale har været Forslag til Lov om ændring af Kildeskatteloven (modernisering af regler for indtræden af fuld skattepligt), som blev tilbagetrukket efter en række negative høringssvar. Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, at *”Reglerne om indtræden af fuld skattepligt for personer er blevet kritiseret for at være utidssvarende, indebære betydelige skøn og mangle forudsigelighed i anvendelsen”*.¹ Lovforslaget har vækket diskussionen omkring de gældende regler for fuld skattepligt i Danmark og problemstillingerne knyttet hertil. Af denne grund anses det for interessant at analysere retsområdet og vurdere, om der er gennemsigtighed med lovgivningen.

I specialet undersøges desuden situationerne tilflytning og fraflytningen. Der vil undersøges, hvordan Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 anvendes ved fysiske personers fraflytning fra Danmark, og bopælsvurderingen knyttet hertil. Desuden vil der ses på bopælsbegrebet i forhold til tilflytning, sammenholdt med hensigten med opholdet, da begge kriterier skal være opfyldt førend den fulde skattepligt til Danmark indtræder, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1, jf. KSL § 7, stk. 1. Bopælskriteriet i KSL § 1, stk. 1, nr. 1, har i længere tid været omdiskuteret, da det i praksis er blevet sværere at gennemskue, hvad der menes med bopæl. Bopælsbegrebet er ikke nærmere defineret i Kildeskatteloven, hvorfor der ses på den historiske udvikling og retspraksis for at belyse, hvad der ligger i begrebet.

¹ Bemærkninger til Lovforslag til Lov om ændring af kildeskatteloven, s. 3

1.1 Problemformuleringen

Specialet søger at afdække forståelsen for, hvornår man indtræder og udtræder af den fulde skattepligt til Danmark i henhold til KSL § 1, stk. 1, nr. 1 og KSL § 7, stk. 1

I denne forbindelse vil følgende underspørgsmål blive behandlet:

Hvordan er bopælsbegrebet defineret, og hvilke subjektive/objektive kriterier tillægges der vægt ved vurderingen af, om der foreligger bopæl?

Hvad forstås der ved begrebet "ferie eller lignende", og i hvilket omfang kan der udføres erhvervsmæssig aktivitet i Danmark efter KSL § 7, stk. 1, uden at der tages ophold?

Hvornår er der tale om en reel fraflytning, og hvad forstås der ved bopæl i dette henseende?

Efter gennemgangen af gældende lovgivning og praksis, vil der til sidst i specialet foretages en komparativ analyse af udvalgte landes regler, samt en analyse af ændringsforslaget til Kildeskatteloven, for at få svar på spørgsmålet:

Er de gældende regler på området tidssvarende, eller er der behov for, at reglerne moderniseres?

1.2 Metode

Med det udgangspunkt der er i ovenstående problemformulering, vil dette speciale tage afsæt i Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, vedrørende bopæl her i landet. Ved fremstilling vil den retsdogmatiske metode anvendes, da det primære formål er at beskrive gældende ret i forhold til det at indtræde og udtræde i fuld skattepligt i Danmark. For at kunne dette, vil der blive beskrevet, analyseret og fortolket på gældende ret og praksissen herpå.²

I dette speciale beskrives en retstilstand, der er i en udvikling. Derved må der ses på lovgivningen, som den er i dag, men ikke mindst på hvordan den har været. Dette vil senere hen kunne give en indikator på, hvordan retstilstanden på området vil kunne blive fremadrettet.

² Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, s. 86-87, 190, 202-203

Til at kunne beskrive gældende ret med den retsdogmatiske metode, vil der blive anvendt forskellige traditionelle anerkendte og relevante retskilder. Retskilder er *“enhver tankegang, som leder retsanvenderen frem mod en konklusion om, hvad der er gældende ret på et bestemt område”*.³ Dette er den brede definition af ordet ”retskilder”. Grundstammen i specialet vil være Kildeskatteloven, da denne er omdrejningspunktet for bedømmelsen af problemstillingen, bopæl og derved bolig til rådighed. Det vil også blive anvendt dennes dertilhørende forarbejder, noter, styringssignaler, cirkulærer osv. som fortolkningsbidrag. De er som bekendt gældende ret, hvilket gør det muligt at beskrive retstilstanden, som den er i dag.⁴

Disse retskilder har forskellige retskildemæssigværdi. Det kommer af det retskildemæssige hierarki⁵ og betyder, at nogle retskilder har forrang for andre. Indenfor skatteretten er det lovgivningen, der er den vigtigste retskilde. Dette er grundet i, at en afgørelse skal være hjemlet i lov, indenfor det skatteretlige område, jf. Grundlovens § 43⁶ og legalitetsprincippet⁷.

Inden for skatteretten er der dog også visse problemstillinger i forhold til at regelsættet skal være hjemlet i lov. For retsreglerne behøver ikke at være beskrevet i loven. Disse kan også være skrevet i styringssignaler og cirkulærer. Dog har disse ikke nogen bindende betydning for borgere og domstole, men for myndighederne der fx skal give et bindende svar. Det kan betegnes som retskildepolycentri.⁸ Det, at retskilderne har forskellig rækkevidde, og at retten produceres af flere forskellige retsproducenter, kan være med til at skabe en forvirring for de borgere, der er i berøring med dette retsområde.

Ydermere vil domsafsigelser og administrative afgørelser, praksis fra landsskatteretten og andre domstole blive anvendt. Der vil også blive inddraget afgørelser fra skatterådet. Dette er grundet i, at det er et fåtal af alle sager der omhandler indtrædelse og udtrædelse af den fuld skattepligt, der bliver afgjort i højere instanser end landsskatteretten og skatterådet. Det vil derfor betyde, at de afgørelser, hvori der har været flere retsinstanser indover, vil have en større præjudikatværdi i forhold til de afgørelser, der blot er bedømt ved en enkelt instans. Dog vil de afgørelser afsagt i administrativ

³ Bryde Andersen, Mads, Ret & Metode, s.133

⁴ Bryde Andersen, Mads, Ret & metode, s. 131

⁵ Den retlige trinfølge: grundloven, love, bekendtgørelser, domme

⁶ § 43. *Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov; ej heller kan noget mandskab udskrives eller noget statslån optages uden ifølge lov.*

⁷ Et retsprincip, der indebærer, at myndighedsbeslutninger, som griber ind i menneskers frihed og rettigheder, altid skal have hjemlet i lov.

⁸ Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, s. 184

praksis, herunder af skatterådet og landsskatteretten, der normalt har en begrænset retskildemæssig værdi, kunne have en væsentlig betydning.⁹ Disse instanser har nemlig en stor betydning for, hvad der anses som gældende ret på området. Dette er selvom, at afsigelsen af disse afgørelser, kun har en bindende virkning for skatteforvaltningen, SKAT og skatterådet, samt for borgeren afgørelsen er tilsigtet. Disse administrative afgørelser har dog stadig en indvirkning på, hvordan domstolene afgør de sager, der bliver forlagt dem, selvom de ikke er bindende. Det vil betyde, at en mangeårig administrativ praksis på et gældende område ikke vil blive tilsidesat. Dog vil denne praksis kunne blive tilsidesat, hvis den findes urimelig.¹⁰ Der er taget stilling til disses retskildemæssige værdi, men afgørelserne vil stadig kunne anses som værende aktuelle, anvendelige og af en væsentlig betydning.

Foruden den retsdogmatiske metode, vil der blive anvendt komparativ ret. Et retspolitisk sigte. Dette retspolitiske sigte bliver anvendt til at undersøge forskelligheder og ligheder i andre landes regler og metoder til at løse problemstillinger af samme juridiske karakter. Dog vil det også blive anvendt til at finde inspiration til forslag til ny lovgivning inden for et givent område.¹¹

Den komparative rets anvendelse vil komme til udtryk ved analysering af udvalgte landes skattepligtsregler. Dette gøres for at kunne se, om de danske regler på område er sammenlignelige med andre landes, og til dels for at finde inspiration til måske eventuelle ændringer på retsområdet for ubegrænset skattepligt.

Dette speciale vil, i overensstemmelse med dens fokus og problemstilling og som anført ovenfor, have en retspolitisk vinkel. Det vil komme 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.

⁹ Michelsen, Aage, m.fl., Lærebog om indkomstskat, s. 120

¹⁰ Michelsen, Aage, m.fl., Lærebog om indkomstskat, s. 107-109

¹¹ Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, s. 104-105

1.3 Afgrænsning

Fokus i dette speciale vil være reglerne for fuld skattepligt i Danmark. Henset specialets begrænsede omfang, begrænses specialets undersøgelsesområde, således der kun undersøges udvalgte områder inden for reglerne om fuld skattepligt.

På baggrund heraf vil specialet have udgangspunkt i Kildeskatteloven, hvorved forhold omhandlende fysiske personers skattepligt vil blive undersøgt. Specialet vil således ikke behandle juridiske personers skattepligt til Danmark.

Specialet vil i forhold til ovenstående have fokus på reglerne i Kildeskattelovens §§ 1, stk. 1, nr. 1, samt § 7, stk. 1. Da omdrejningspunktet for dette speciale er indtræden og udtræden af skattepligt til Danmark, ligger fokuset på spørgsmålet om, hvorvidt en fysisk person er eller bliver omfattet af reglerne om fuld skattepligt til Danmark. Den begrænsede skattepligt vil af denne grund ikke blive behandlet. Ydermere vil Kildeskattelovens §§ 1, stk. 1, nr. 3 og 4 ikke indgå i specialet grundet det begrænsede omfang og specialets fokus.

Der foreligger enkelte kriterier for indtræden i dansk fuld skattepligt, og disse vil kort blive omtalt. Det vil dog være kriterierne bopæl og ”ferie eller lignende”, der vil være i fokus, og som vil være genstand for behandling og analyse. Disse kriterier anvendes oftest ved vurdering i tilflytningssituationer, men der ses også relevans i forhold fraflytningssituationer, hvorfor dette også forfølges i specialet. Dette med henblik på at undersøge, om kriterierne tillægges forskellig vægt alt efter, om der er tale om en tilflytning eller en fraflytning.

Specialet vil grundlæggende være baseret på analyse af gældende ret og afgørelser. Eftersom det indenfor det skatteretlige område er sjældent, at skattesager kommer for domstolene, vil analysen bære præg af kendelser fra SKAT og Landsskatteretten. Desuden vil der blive inddraget andre landes lovgivning med henblik på at få inspiration til en modernisering af reglerne på området.

For at kunne give et bud på, hvordan fremtidens kriterier for indtrædelse i fuld skattepligt til Danmark skal være, vil der blive set på skatteministerens lovforslag til ændring af Kildeskatteloven §§ 1 og 7 i forhold til indtrædelse i fuld skattepligt fra sidste år, nu tilbagetrukket. Hertil vil høringsvarene blive anvendt, som anført ovenfor, til at kunne bidrage til en nyfortolkning af reglerne

i dag. Det vurderes, at det er disse to punkter, § 1 og 7 i ændringsforslaget, der ville have mest relevans for problemstillingen i dette speciale.

Der afgrænses ydermere fra dobbeltbeskatningsoverenskomster, da der i dette speciale fokuseres på de danske regler omkring fuld skattepligt til Danmark.

1.4 Opbygning

Specialet starter med et afsnit om den historiske udvikling i skattelovgivningen i Danmark. Dette er af relevans for at skabe et overblik for læseren over, hvad der ligger forud for indførelsen af Kildeskatteloven fra 1967, og de senere ændringer heri, som har haft betydning for lovens udformning i dag. Herefter vil der være et afsnit omkring reglerne for ubegrænset skattepligt i KSL § 1, samt hvordan denne skal forstås i henhold til KSL § 7, således man får den korrekte forståelse af lovteksten, og hvorledes denne skal fortolkes i de efterfølgende kapitler. Kapitlet om tilflytning vil herefter følge og komme som en naturlig overgang i henhold kapitlet om ubegrænset skattepligt, da det alene er KSL § 1, stk. 1, nr. 1 som analyseres, heri inkluderet udvalgte afgørelser med dertilhørende analyse. Efterfulgt af kapitlet om tilflytning, vil være kapitlet om fraflytning, herunder analyse af udvalgte afgørelser. Dette er valgt i forlængelse af hinanden for at kunne give et bedre billede af, om kriterierne er de samme som ved tilflytning.

Specialets afsnit 6 vil indeholde en komparativ gennemgang af de internationale regler på området. Dette med det formål at sammenligne og finde forskelle og ligheder i det forskellige landes retsregler, og med henblik på at få inspiration til en potentiel modernisering af gældende lovgivning på området.

Afsnit 7 vil redegøre for det nu tilbagetrukne, lovforslag, som regeringen offentliggjorde tilbage i februar 2018. I forlængelse heraf redegøres der for væsentligste pointer i de offentliggjorte høringssvar.

Afslutningsvist vil der i afsnit 8 foretages en diskussion af lovgivningen, som den er i dag sammenholdt med lovforslaget. Heri vil forfatterne komme med deres synspunkt på, hvordan lovgivningen kan moderniseres.

Specialet sluttes af med en konklusion, som har til formål at opsamle samtlige pointer i specialet, og som konkluderer på den juridiske problemstilling.

2. Historisk udvikling

For at forstå gældende ret på området, vil der i dette afsnit gennemgås den historiske udvikling omkring ubegrænset skattepligt i henhold til Kildeskatteloven. Der vil blive inddraget de væsentligste momenter i Kildeskattelovens tilblivelse.

Lovgrundlaget for fysiske personers skattepligt til Danmark er i dag til at finde i Kildeskatteloven, der blev indført i 1967 (med virkning fra 1970). Før dette kunne de første regler herom findes i statsskatteloven fra 1903 (lov nr. 104 af 15. maj 1903), som indeholdt regler vedrørende indtræden og ophør af skattepligten, skatteberegningen mv.¹²

Lov nr. 104 af 15. maj 1903 var tidsbegrænset, hvilket betød, at loven blev afløst af lov nr. 144 af 8. juni 1912. 1912-loven var egentligt en skærpelse af 1903-loven, og denne blev afløst af lov nr. 149 af 10. april 1922 om Indkomst- og Formueskat til Staten (Statsskatteloven)¹³, og ved denne lov blev rammerne i indkomst- og formueskatten fastlagt.¹⁴

Skattepligten efter Lov om Formue- og Indkomstskat til Staten fremgår af artikel 1 i 1903-loven, hvorefter personer var skattepligtige af deres samlede indkomst, hvad enten de var danske eller udlændinge, og uanset om de tog midlertidigt ophold i udlandet, hvis de var bosatte her i landet, jf. artikel 1, nr. 1 i 1903 loven. Det fremgår af ”Vejledning til forståelse af Lov om Formue- og Indkomstskat til Staten”, at der ved vurdering af, om der forelå bopæl, blev set på, om man havde hensigt at have hjemsted her i landet ved f.eks. at leje bolig. Hvis man havde rådighed over en bolig i både Danmark og udlandet, skulle der vurderes efter, hvor personen havde en egentlig tilknytning, efter kriterier der ligner meget vel dem, der fremgår af OECD’s modeloverenskomst, art. 4.¹⁵

Det fremgår af § 2, nr. 1 i 1922, at den subjektive skattepligt påhviler ”*enhver person, der er bosat her i landet*”. Og endvidere ses det af lovens § 4, at som skattepligtig indkomst anses ”*samlede Aarsindtægter, hvad enten hidrører her fra Landet eller ikke*”. Dette referer direkte til det, som vi i dag kalder for globalindkomstprincippet.

¹² Statsskatteloven af 1922, nr. 149, titelnote.

¹³ Pedersen, Jan, m.fl., Skatteretten 1, s. 48

¹⁴ Michelsen, Aage, m.fl., Lærebog om indkomstskat, s. 53

¹⁵ Vejledning til forståelse af Lov om Indkomst- og Formueskat til Staten. Bekendtgørelse fra Skattedepartementet af 12. Decbr. 1903, s. 3

Hovedkriteriet for skattepligten var indtil 1942 bopælskriteriet. Herefter blev der indført en opholdsbestemmelse i § 2, stk. 1 i Lov om midlertidige Ændringer i Reglerne om Paaligning af Indkomst- og Formueskat til Staten¹⁶, som er lig det, vi kender i Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2. Opholdsbestemmelsen i ændringsloven lød som følgende:

”Personer, der ikke er fast bosatte her i Landet, men som ved Begyndelsen af henholdsvis første eller andet Skattehalvaar opholder sig her, og som inden for de nærmest forudgaaende 6 Maaneder med eller uden Afbrydelse har opholdt sig her i mindst 3 Maaneder i alt, medtages ved Skatteligningen paa samme Maade som Personer, der er fast bosatte her i Landet”.

Det fremgår således heraf, at personer der opholder sig her i landet i mindst 3 måneder med/uden afbrydelse indenfor 6 måneder, anses som her i landet bosat person.

Disse betingelser for indtræden af fuld skattepligt blev ændret ved indførslen af Kildeskatteloven, hvor hovedreglerne for indtræden i skattepligt kunne findes i KSL § 1, nr. 1-3.

”§ 1. Pligt til at svare indkomst- og formueskat til staten i overensstemmelse med reglerne i denne lov påhviler:

- 1. personer, der har bopæl her i landet,*
- 2. personer, der inden for de sidste 4 år har haft bopæl her i landet, medmindre de godtgør at være undergivet indkomstbeskatning til fremmed stat, Færøerne eller Grønland efter reglerne for derboende personer,*
- 3. personer, der uden at have bopæl her i landet opholder sig her i et tidsrum af mindst 6 måneder, heri medregnet kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende”¹⁷*

Det fremgår af KSL § 1, nr. 1, at personer, der har bopæl her i landet, har pligt til at betale skat. Denne bopælsbegreb indgik også i Statsskatteloven fra 1922, hvor man herimod anvendte ordet ”bosat” i stedet for ”bopæl”. Det fremgår dog af motiverne til Kildeskatteloven, jf. cirkulære 1988 135, at bopælsbegrebet skulle forstås på samme måde som efter Statsskatteloven.

Ad KSL § 1, stk. 1, nr. 2 fremgår det yderligere, at ” *personer, der inden for de sidste 4 år har haft bopæl her i landet, medmindre de godtgør at være undergivet indkomstbeskatning til fremmed stat, Færøerne eller Grønland efter reglerne for derboende personer*”. Denne bestemmelse var en

¹⁶ Lov Nr. 149 af 10. april 1922, § 2, stk. 1

¹⁷ Kildeskatteloven, <https://onlaw.dk/lov/lbk-nr-446-af-16-10-1980>

skærpe af skattepligtens ophør¹⁸, som medførte at personer var skattepligtige til Danmark i op til 4 år efter fraflytning, hvis de ikke kunne dokumentere, at de var undergivet beskatning i et andet land.

I KSL § 1, stk. 1, nr. 3 indgik opholdskriteriet. Her var der tale om ” *personer, der uden at have bopæl her i landet opholder sig her i et tidsrum af mindst 6 måneder, heri medregnet kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende* ” var skattepligtige hertil.

3. Gældende ret

I dette afsnit redegøres der for reglerne, som vi kender dem i dag. Der vil primært være fokus på Kildeskattelovens §§ 1, stk. 1, nr. 1 og 7, stk. 1, hvor bopælsbegrebet og opholdskriteriet er indeholdt. Hertil vil der kort være en gennemgang af begrebet ”ferie eller lignende” og erhvervsmæssig aktivitet.

3.1 Statsskatteloven § 4

Statsskatteloven § 4 indeholder en positivliste over, hvilke indkomster der skal anses som skattepligtig indkomst. Det fremgår således af SL § 4: ” *Som skattepligtig indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte undtagelser og begrænsninger af den skattepligtiges samlede årsindtægter, hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke, bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi, således f.eks..* ” efterfulgt af en række eksempler på skattepligtige indtægter.

Statsskattelovens § 4 fastslår således det såkaldte globalindkomstprincip, hvorefter indkomst fra udlandet også beskattes. Globalindkomstprincippet kan medføre, at den samme indkomst bliver beskattet to gange, hvorfor der er indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster for at undgå sådan en dobbeltbeskatning¹⁹. Yderligere suppleres globalindkomstprincippet med territorialprincippet, hvor nogle indkomster beskattes her i landet, selvom der ikke foreligger fuld skattepligt til Danmark.²⁰

3.2 Kildeskatteloven § 1

Reglerne om subjektiv skattepligt for fysiske personer kan findes i Kildeskattelovens §§1-5, mens reglerne om objektiv skattepligt kan findes i Statsskatteloven § 4. Subjektiv skattepligt handler om hvilke skattesubjekter, der er genstand for beskatning, altså hvem der skal betale indkomstskat.

¹⁸ Forslag til Lov om ændring af lov om opkrævning af indkomst- og formueskat for personer m.v. (Kildeskat), fremsat den 13/3-1968, side 1562

¹⁹ En dobbeltbeskatningsoverenskomst fordeler beskatningsretten mellem to lande, hvis begge lande har ret til at beskatte ens indkomst efter intern lovgivning.

²⁰ Michelsen, Aage, m.fl., Lærebog om indkomstskat, s. 167

Reglerne om objektiv skattepligt fortæller, hvad der kan pålægges beskatning; hvilke indtægter og udgifter der skal medtages ved skatteberegningen.²¹

KSL § 1 indeholder regler om ubegrænset skattepligt for fysiske personer. Det fremgår heraf, at personer, der har bopæl her i landet eller opholder sig her i landet i mindst 6 måneder, uden at have bopæl, er ubegrænset skattepligtig hertil. Yderligere fremgår det, at der, i de 6 måneder, medregnes kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende, således beregningen ikke starter på ny, hvis man er kortvarigt i udlandet. Dog skal reglerne i KSL § 1 sammenholdes med dobbeltdomicilreglerne, som kommer i spil i tilfælde hvor en person anses for hjemmehørende i flere stater, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsterne art. 4, hvor der er opstillet nogle kriterier, der skal opfyldes. Herefter vil beskatningsretten tildeles til det land, hvor personen anses for at have nærmest tilknytning.²² I medfør af dette, vil Danmark i nogle tilfælde være nødt til at undlade at beskatte til fordel for den anden stat.

I henhold til bopælsbestemmelsen i KSL § 1, stk. 1, nr. 1. er det væsentligt at sondre mellem en fraflytningssituation og en tilflytningssituation, da kriterierne herfor er forskelligt. Dette vil behandles nærmere senere i specialet.

Ved tilflytning ses der både på bopæl og ophold, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1, jf. KSL § 7, stk. 1. Her er det ikke nok, at en person kun erhverver en bolig her i landet, men personen skal også have taget ophold her i landet. I tilknytning hertil skal det nævnes, at kortvarige ophold her i landet på grund af ferie eller lignende ikke anses for at have taget ophold.

Ved fraflytning ses der derimod kun på, om skatteyderen har rådighed over en helårsbolig. I visse tilfælde kan der på baggrund af objektive omstændigheder ske ophør af fuld skattepligt til Danmark, selvom skatteyderen råder over en helårsbolig.²³

3.2.1 Bopælsbegrebet i KSL § 1, stk. 1, nr. 1

Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 foreskriver, at personer som har bopæl i Danmark, er ubegrænset skattepligtig hertil. Det fremgår ikke yderligere af Kildeskatteloven, hvordan bopælsbegrebet skal defineres, hvorfor der skal ses nærmere på cirk. nr. 135 af 4. november 1988. Det fremgår af

²¹ Michelsen, Aage, m.fl., Lærebog om indkomstskat

²² Michelsen, Aage, m.fl., Lærebog om indkomstskat, s. 756

²³ Michelsen, Aage, m.fl., Lærebog om indkomstskat, s. 760-769

cirkulæret, at: ” *Efter Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, omfatter skattepligten personer, der har bopæl her i landet. Ved afgørelsen af, om denne betingelse er opfyldt, lægges der vægt på, om de pågældende ved at grunde husstand, leje sig bolig eller ved andre foranstaltninger har tilkendegivet, at de agter at have hjemsted her.* ” Denne definition ses yderligere i Vejledningen til Lov om Formue- og Indkomstskat fra 1903: ” *Ved Afgørelsen af, om en Person kan anses for at have Bopæl her i Landet, vil der navnlig være se hen til, om den paagældende ved grunde af Husstand, leje sig bolig eller ved andre Foranstaltninger har tilkendegivet, at det er hans Villie at have Hjemsted her.* ”²⁴ Det kan udledes af ovenstående, at både det subjektive og objektive element kommer i spil i henhold til vurderingen af den ubegrænsede skattepligt. Det er således ikke tilstrækkeligt, at man opfylder det objektive kriterie, om at have en bolig til rådighed, man skal også opfylde det subjektive kriterie ved at have til hensigt at have hjemsted i Danmark.

Det fremgår yderligere af Vejledningen til Lov om Formue- og Indkomstskat fra 1903: ” *Har en Person Bolig saavel her i Landet som i Udlandet, maa det paa lignende Maade afgøres, hvilken af disse Boliger der maa betragtes som hans egentlige Hjemsted, i hvilken Henseende det navnlig vil komme i Betragtning, hvor den paagældendes Familie, hvis han har en saadan, opholder sig, hvor han har truffet de mest omfattende Foranstaltninger til sit Underhold, eller hvor han længst eller hyppigst opholder sig.* ”²⁵ I ovenstående citat anvendes begrebet bolig og ikke bopæl, hvilket kan skabe en begrebsforvirring, da vejledningen til Statsskatteloven fra 1903 giver udtryk for, at bopæl er noget andet end bolig. Der er forsøgt at lave en definition på, hvad der skal forstås ved en bolig, af Thøger Nielsen, og han forstår det som; ” *Opholdsrum, der står til rådighed for en person i ubestemt tid eller - i kraft af en brugsret - i en kontinuerlig periode af en væsentlig varighed med henblik på normal tilværelse i alle eller i størstedelen af døgnets timer.* ”²⁶ I tilknytning hertil argumenterer Thøger Nielsen for, at begrebet bolig rykker frem som det afgørende kriterium for, at en skatteyder anses for at have bopæl i Danmark, og bopælsbegrebet er dermed et objektive begreb.

Aage Michaelsen erklærer sig uenig i dette synspunkt, da han mener, at der både indgår et objektive og en subjektivt rekvirit i bopælsbegrebet. Ydermere gør han gældende, at Thøger Nielsens opfattelse af bopælsbegrebet ikke har støtte i gældende dansk ret; ” *Heroverfor har jeg gjort gældende, at den*

²⁴ Vejledning til forstaaelse af Lov om Indkomst- og Formueskat til Staten. Bekendtgørelse fra Skattedepartementet af 12. Decbr. 1903, side 3

²⁵ Vejledning til forstaaelse af Lov om Indkomst- og Formueskat til Staten. Bekendtgørelse fra Skattedepartementet af 12. Decbr. 1903, side 3

²⁶ Nielsen, Thøger, Indkomstbeskatning: systematisk fremstilling af lovgivning og retspraksis på indkomstbeskatningens område - bind II, s. 122

hævede opfattelse af bopælsbegrebet dels ikke har støtte i gældende dansk ret, samt at det næppe heller kan antages, at det de lege ferenda ville være hensigtsmæssigt, at bopælsbegrebet er rent objektivt.”²⁷

3.2.2 Ophold

Personer, der uden at have erhvervet bopæl i Danmark, er ligeledes ubegrænset skattepligtig hertil, såfremt de opholder sig i et tidsrum på mindst 6 måneder, heri medregnet kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 2. De førnævnte 6 måneder skal være sammenhængende.

Skattedepartementet kræver, som førnævnt, at de 6 måneder skal være sammenhængende, førend skatteyderen anses for at være ubegrænset skattepligtig.²⁸ Skattepligten begynder fra opholdets begyndelse, jf. KSL § 8, stk. 1. Hvis skatteyderen ikke opfylder betingelsen i KSL § 1, stk. 1, nr. 2, ved at ikke have et ophold på mindst 6 måneder i Danmark, vil skatteyderen kunne blive anset som begrænset skattepligtig, jf. KSL § 2.²⁹ I situationer, hvor det ikke vides fra opholdets begyndelse, om opholdet kommer til at vare over 6 måneder, vil der ske beskatning efter reglerne i KSL § 2 om begrænset skattepligtige. Hvis det senere hen viser sig, at opholdet har varet i mindst 6 måneder, foretages beskatningen fra opholdets begyndelse efter reglerne for ubegrænset skattepligtige, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 2, jf. KSL § 8, stk. 1.³⁰

Opholdskriteriet er ligeledes en betingelse ved indtræden i fuld skattepligt efter Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1., jf. Kildeskattelovens § 7 stk. 1. I medfør heraf indtræder den fulde skattepligt først, når der er taget ophold i Danmark, selvom der er erhvervet bopæl. Erhvervelse af bopæl medfører således ikke indtræden i fuld skattepligt efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1, og skal således ses i sammenhæng med KSL § 7, stk. 1.

Varigheden af opholdet, som i medfør af KSL § 7, stk. 1 kan føre til fuld skattepligt, fremgår ikke af bestemmelsen. Der er alene i bestemmelsen beskrevet, at der ikke må være tale om *”kortvarige ophold på grund af ferie eller lignende.”* Det er dog fast praksis, jf. SKDM 1972, nr. 104, at uafbrudte ophold af en varighed på mere end 3 måneder, eller et samlet ophold på mere end 180 dage indenfor en 12-

²⁷ R&R.SM.1993.0059, s. 1

²⁸ SKDM 1970, nr. 17

²⁹ Michaelsen, Aage, m.fl., International skatteret, s. 188

³⁰ Den juridiske vejledning 2019-1/C.F.1.3

måneders periode, ikke anses som ”kortvarigt ophold”.³¹ Således vil der opstå fuld skattepligt, hvis opholdet overstiger 180 dage.

3.3 Kildeskatteloven § 7

§7 i Kildeskatteloven foreskriver: *”For en person, der erhverver bopæl her i landet uden samtidig at tage ophold her, indtræder skattepligt i henhold til bestemmelsen i § 1, nr. 1, først, når han tager ophold her i landet. Som sådant ophold anses ikke kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende.”*³²

Som ovenfor anført kan denne paragraf ikke stå alene og skal behandles i sammenhæng med reglerne i KSL § 1, stk. 1, nr. 1 om erhvervelse af bopæl. Lovbestemmelsen tilskriver, at skattepligten først indtræder, når skatteyderen har taget ophold her i landet, når denne har erhvervet en bopæl her i landet.

Ud fra ovenstående om ophold vil det kunne konkluderes, at opholdets varighed har en væsentlig betydning for vurderingen af, hvorvidt en person indtræder i fuld skattepligt til Danmark. Dette fremgår både Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2 og Kildeskattelovens § 7, stk. 1.

Af denne grund og som beskrevet ovenfor, opstår den fulde skattepligt som hovedregel, når der er et ophold af en vis varighed. Varigheden af opholdet skal enten være på 3 måneder sammenhængende eller 180 dage over en given 12 måneders periode. Dette er dog ikke et oplyst nok grundlag at tage en vurdering på, hvorfor der må laves en vurdering af opholdets karakter. Denne vurdering kommer til udtryk i bestemmelsens ordlyd, om der er tale om et ophold med karakter af ”ferie eller lignende”.

I Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, indgår kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende i optællingen af de seks måneder, der vil medføre fuld skattepligt her til landet. Det vil derved kunne udledes at ferielignende ophold i udlandet indgår i optællingen af antallet af dage i Danmark. Det vil også sige, at overstiger det samlede antal dage herefter seks måneder, vil den pågældende person indtræde i den fulde skattepligt fra opholdes første dag, jf. Kildeskattelovens § 8, stk. 1. I dette henseende har fortolkningen af formuleringen ”ferie eller lignende”, været tydelig. For her anser Danmark alt som ”ferie eller lignende”, med mindre der er godtgjort betalt arbejde.³³ Det vil derimod være interessant, om der vil kunne være en analog anvendelse af begrebet til vurdering i

³² Kildeskatteloven § 7, stk. 1

³³ SKM2015.346.ØLR og SKM2014.624.BR

Kildeskattelovens §§ 1, stk. 1, nr. 2 og § 7, stk. 1, der som bekendt også anvender udtrykket ”ferie eller lignende”. Dette vil blive undersøgt senere hen i specialet.

Den største problemstilling, hvor dette speciale også vil tage fokus, er i forhold til Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. Kildeskattelovens § 7, stk. 1, der tilsiger, at man først er fuld skattepligtig til landet, når der tages ophold.

For at det betegnes som at tage ophold her i landet og indtræde i den fulde skattepligt, skal det have en vis varighed og dette ophold må ikke have en karakter af ”ferie eller lignende”.³⁴ Som med reglernes andre begreber og formuleringer, er der ikke nogen yderligere beskrivelse af, hvad denne bestemmelses formulering indebærer. Det lader det til at skulle være op til en skønsmæssig vurdering af, om et givent ophold er inden for begrebet ”ferie eller lignende” eller ej.

Der er dermed ikke nogen helt klare rammer for, hvad denne formulering indebærer og således ikke angivet, hvornår givne aktiviteter kan være karakteriseret som værende ”ferie eller lignende”. Her tænkes der på visse arbejdsmæssige aktiviteter, der vil kunne indgå, og hvilke der ikke vil kunne og derved udløse indtrædelsen i den fulde skattepligt.

Ud fra ovenstående og specialets fokus, vil denne formulering ”ferie eller lignende” være nødt til at blive behandlet yderligere, i form af analyser og fortolkning heraf. Denne analyse vil komme længere fremme i specialet, da dette afsnit er alene til formål at klarlægge de gældende regler på området.

3.3.1 Ferie eller lignende

Enhver form for arbejde er som udgangspunkt i uoverensstemmelse med ”ferie eller lignende”. Dog medfører det ikke indtræden i fuld skattepligt, når arbejdet her i landet er udtryk for sporadiske indtægtsgivende aktiviteter. Dette selvom der foreligger råderet over en bolig.

Hvis der under ferien eller i weekender bliver besvaret sporadiske telefonopkald, e-mail og sms'er vedrørende arbejdet, indtræder skattepligten ikke, så længe formålet med opholdet her i landet er ferie eller lignende. De arbejdsrelaterede aktiviteter må dog ikke have karakter af løbende, regelmæssigt arbejde. Såfremt man indretter sig efter at arbejde under længere ophold, vil skattepligten indtræde, da opholdet således ikke vil anses for ”ferie eller lignende.”

³⁴ Pedersen, Jan, m.fl., Skatteretten 1, s. 721

3.3.2 Erhvervsmæssig aktivitet

Som nævnt i afsnit 3.2.2, fremgår det af fast praksis og SKDM 1972, nr. 104, at ophold i Danmark, som ikke overstiger 3 måneder uafbrudt eller 180 dage over en 12 måneders periode, ikke vil føre til fuld skattepligt i Danmark, og opholdet vil således have karakter af ferie eller lignende. Der skal dog ske en konkret vurdering af hvert enkelt ophold for at vurdere, om det har karakter af ferie eller lignende.

Problemet med begrebet ferie og lignende fremkommer i de tilfælde, hvor der udføres erhvervsmæssig beskæftigelse i Danmark under opholdet i Danmark. Hvis personen varetager indtægtsgivende hverver under opholdet, vil skattepligten indtræde, da arbejde som udgangspunkt ikke er foreneligt med ”ferie eller lignende”.

I henhold til Den juridiske vejledning, afsnit C:F.1.2.2, accepteres enkeltstående arbejde i begrænset omfang. Heraf fremgår det, at egentligt arbejde op til 10 dages varighed accepteres indenfor en 12 måneders periode. Under særlige omstændigheder kan arbejdsopgaver udført i Danmark bevare deres enkeltstående karakter, selvom de strækker sig over 10 dage. Forudsætningen herfor er, at arbejdet ikke normalt udføres i Danmark, at det er ekstraordinært, og at arbejdet ikke har særlig tilknytning til Danmark. Forudsætningen om, at arbejdet skal være ekstraordinær støttes op i SKM2015.61SR, som behandles senere hen i specialet.³⁵

4. Tilflytning

Følgende afsnit omhandler, hvad der forstås ved tilflytning til Danmark, og hvornår skattepligten indtræder som følge heraf.

I en tilflytningssituation er det ikke i sig selv tilstrækkeligt, at skatteyderen erhverver en bolig her i landet, for at indtræde i fuld dansk skattepligt, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. Det er tillige en betingelse, at skatteyderen tager ophold i Danmark, jf. KSL § 7, stk. 1, som siger følgende:

*” For en person, der erhverver bopæl her i landet uden samtidig at tage ophold her, indtræder skattepligt i henhold til bestemmelsen i § 1, nr. 1, først, når han tager ophold her i landet. Som sådant ophold anses ikke kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende. ”*³⁶

Det fremgår af lovteksten, at skattepligten først indtræder, når skatteyderen tager ophold her i landet samtidig med, at han råder over en bopæl her i landet. Som sådan et ophold anses ikke kortvarige ophold her i landet på grund af ferie eller lignende.

³⁵ SKM2015.61SR, som er analyseret i afsnit 4.4

³⁶ LBK nr. 117 af 29/01/2016

4.1 Bevisbyrden ved tilflytning

Det er vigtigt at sondre mellem en tilflytningssituation og en fraflytningssituation i forhold til bevisbyrden, som det således er i forhold til bopælsbestemmelsen i KSL § 1, stk. 1, nr.1.

I forhold til en tilflytningssituation, er det skattemyndighederne, der har bevisbyrden for, om en skatteyder ifalder ubegrænset skattepligt til Danmark. Hvorimod det er skatteyderen der, som har bevisbyrden ved en fraflytningssituation. Her kan nævnes U.1998.1529H, der omhandlede en skatteyder som var fraflyttet Danmark, men opholdt sig en overvejende del af hans friperioder i Danmark hos venner og familie. Han ejede nogle sommerhuse og ferielejligheder, der blev anvendt til udlejning, og derudover stiftede han bekendtskab med en kvinde, som han sammen fik et barn med. Skattemyndighederne mente, at han på baggrund af datteren og kvinden have erhvervet bopæl og taget ophold her i landet. Dette var dog ikke et tilstrækkeligt bevis, da det ikke havde ændret hans hidtidige livsførelse. Skattemyndighederne havde således ikke bevist, at skatteyderen var tilflyttet Danmark, hvorfor han ikke blev ubegrænset skattepligtig til Danmark.³⁷

I SKM2013.469BR vurderede SKAT, at en skatteyder var indtrådt i ubegrænset skattepligt ved erhvervelsen af et sommerhus i Danmark. Sagen ankes til Landsskatteretten, der ikke finder skatteyderen ubegrænset skattepligtig, men begrænset skattepligtig til Danmark i et enkelt indkomstår ud af tre. Som følge heraf begærede Skatteministeriet, at sagen skulle henvises til Landsretten, og Byretten skulle således vurdere, om sagen kunne komme for Landsretten. Som udgangspunkt kan bevisspørgsmål normalt ikke henvises, da de ikke er af principiel karakter. Hertil mente Skatteministeriet, at sagen både er af principiel karakter og af væsentlig samfundsmæssig betydning, da afgørelsen i denne sag vil fremadrettet få betydning for andre sager. Skatteministeriet fandt, at Landsskatterettens kendelse var en lempelse i forhold til bevisbyrden, og at det var vanskeligt at løfte bevisbyrden, hvis en skatteyder måtte anvende udokumenterede oplysninger, når der blev lagt vægt på disse i Landsskatterettens bedømmelse. Byretten var enig med Skatteministeriet, da de mente, at bevisbyrdespørgsmål kan være principielle såfremt det vedrører styrken af kravene til bevisbyrden. I og med at afgørelsen kommer for Landsretten, viser det, at bevisbyrden i en tilflytningssituation er væsentlig, og at Skatteministeriet kan stille strenge krav til en parts bevisbyrde.³⁸

³⁷ U.1998.1529H

³⁸ SKM2013.469.BR

4.2 Helårsbolig

Den fulde skattepligt indtræder i en tilflytningssituation, når skatteyderen har erhvervet bopæl, samtidig med at denne har taget ophold her i landet, jf. KSL § 7, stk. 1. Ifølge Den juridiske vejledning C.F.1.2.2, foreligger der bopæls erhvervelse, når skatteyderen råder over en helårsbolig. I praksis sidestilles erhvervelse af bopæl med, at skatteyderen eller dennes ægtefælle har købt eller lejet en bolig her i landet. Bopæls erhvervelsen kan også statueres på andre måder, og kan i nogle tilfælde også foreligge, når skatteyderen bor hos sine forældre mv.³⁹

Dog vil råderet over en helårsbolig ikke altid statuere bopæl. Dette ses blandt andet i SKM2016.557.SR, der omhandler en skatteyder bosiddende i USA, og som skal starte i et ansættelsesforhold hos et dansk selskab. Der bliver stillet en bolig til rådighed af arbejdsgiveren i Danmark, som bevirker at spørgeren ifalder fuld skattepligt i første omgang. Men da spørgerens familie bliver bosiddende i USA og hertil en række andre omstændigheder, taler det for, at han er skattemæssigt hjemmehørende i USA. Der kan ud fra dette bindende svar konkluderes, at råderet over en helårsbolig ikke altid statuerer bopæl, og der må ske en konkret vurdering efter omstændighederne i den enkelte sag.

Ovenstående scenarie ses ligeledes i et andet bindende svar i SKM2011.368SR. Her bliver Skatterådet bedt om at tage stilling til flere situationer i forbindelse med tilflytning og opfyldelse af bopælskriteriet i KSL § 1, stk. 1, nr. 1, når opholdet varer mindre end 6 måneder her i landet. Et uddrag af spørgsmålene og svarene herpå er valgt og gengivet i nedstående:

Spørgsmål 1: medarbejderne lejer selv en lejlighed?

Svar: Lejer medarbejder selv en lejlighed, får medarbejderen dermed en helårsbolig til rådighed. Erhvervelsen af en helårsbolig, herunder leje af en lejlighed, er i sig selv ikke tilstrækkelig til at statuere bopæl i Danmark, jf. Kildeskatteloven § 7. Men tager medarbejderen ophold i den lejede bolig vil dette kunne statuere bopæl. Medarbejderen skal være i virksomheden i Danmark, og medarbejderen tager derfor ophold i lejligheden. Er lejeperioden ikke ganske kort (1-2 måneder) er det Skatteministeriets opfattelse, at medarbejderen dermed har fået bopæl i Danmark. Der er ved vurderingen lagt vægt på, at når medarbejderen selv skaffer lejligheden, må dette ses som udtryk for, at medarbejderen selv har taget skridt i retningen af at få bopæl i Danmark.

³⁹ Den juridiske vejledning 2019-1/C.F.1.2.2

Spørgsmål 2: medarbejderne får stillet en lejlighed til rådighed af sin udenlandske arbejdsgiver?

Svar: Ved besvarelsen af dette spørgsmål lægges til grund, at medarbejderne bevarer sin bopæl i sit hjemland, at der er tale om ophold under 6 måneder, og at medarbejderen tager hjem efter opholdet i Danmark, og at medarbejderen ikke tager sin familie med til Danmark under opholdet.

Hvis medarbejderen får stillet en lejlighed til rådighed i forbindelse med arbejdet i det danske selskab, kan dette ikke umiddelbart ses som en tilkendegivelse fra medarbejderens side om at ville etablere bopæl i Danmark, men må vurderes som værende et led i formålet med indstationeringen. På dette grundlag kan der derfor som udgangspunkt ikke siges at være etableret bopæl i Danmark, uanset om medarbejderen har en lejlighed til rådighed og har taget ophold i denne i forbindelse med indstationeringen.

Spørgsmål 3: medarbejderne får stillet en hotellejlighed til rådighed af sin udenlandske arbejdsgiver?

Svar: Situationen er sammenlignelig med situationen i spørgsmål 1b, og lægges samme forudsætning til grund som i spørgsmål 1 b, er det Skatteministeriets opfattelse, at den indstationerede medarbejder ikke har tilkendegivet at ville etablere bopæl i Danmark.

Spørgsmål 4: medarbejderne af den udenlandske arbejdsgiver bliver indlogeret på et fast værelse på et hotel, når medarbejderne opholder sig i Danmark?

Svar: Situationen er sammenlignelig med situationen i spørgsmål 3.

Spørgsmål 5: medarbejderne af den udenlandske arbejdsgiver bliver indlogeret på et vilkårligt værelse på samme hotel eller på skiftende hoteller, når medarbejderne opholder sig i Danmark?

Svar: Situationen er sammenlignelig med situationen i spørgsmål 3.

Det kan konkluderes af ovenstående spørgsmål, at det ikke vil statuere bopæl til Danmark i tilfælde, hvor arbejdsgiveren stiller en boligform til rådighed for medarbejderen. Dette begrundes med, at det ikke kan sidestilles med en tilkendegivelse fra medarbejderen side om at etablere bopæl i Danmark. Dette vil dog være tilfældet, når medarbejderen selv finder en bolig og lejer denne.⁴⁰

⁴⁰ SKM2011.368.SR

4.3 Sommerhus

Et sommerhus statuerer som udgangspunkt ikke bopæl, jf. Den juridiske vejledning C.F.1.2.1, såfremt skatteyderen ikke varetager erhvervsmæssige eller arbejdsmæssige aktiviteter, mens han opholder sig i sommerhuset. jf. SKM2016.10.HR. Sagen omhandlede en borger, der var fraflyttet Danmark, men havde erhvervet et sommerhus, der ikke var godkendt til helårsbeboelse. Dog fandt Højesteret, at på grund af sommerhusets størrelse, stand og indretning med blandt andet internet og kabel-tv, var det egnet som helårsbolig. Dette, set i sammenhæng med, at han have benyttet sommerhuset i forbindelse med sit arbejde, gjorde, at borgerens skattepligt genindtrådte på tidspunktet for erhvervelsen af sommerhuset.⁴¹

Et sommerhus i god stand sidestilles ikke med en helårsbolig, men standen kan have betydning for, om sommerhuset er egnet som helårsbolig, jf. SKM2015.347.SR. Sagen vedrører, hvorvidt skatteyderens fulde skattepligt vil genindtræde i forbindelse med hans deltagelse i bestyrelsesmøder i Danmark og ferieophold i Danmark. I henhold til skatteyderens indtræden i fuld skattepligt blev der set på, om sommerboligen ville kunne statuere bopæl. Efter en vurdering af sommerhusets stand, blev sommerhuset anset for at ikke være egnet til helårsbeboelse og blev således ikke omfattet af fuld skattepligt til Danmark.⁴²

Hvorvidt et sommerhus anses som helårsbolig, beror på skatteyderens hensigt og anvendelse af sommerhus. Hvis opholdet i sommerhus har en erhvervsmæssig karakter, anses det ofte i praksis for at udgøre en bopæl, jf. SKM2016.10.HR.

Skatterådet giver i SKM2006.212.SR et bindende svar på, hvorvidt en kunstners fulde skattepligt vil genindtræde ved varetagelse af sit galleri fra sin sommerbolig i Danmark. Ejendommen har pr. dispensation fået sommerhusstatus og må benyttes 6 måneder om året. Det fremgår af det bindende svar, at på trods af dispensationen, så statuerer sommerboligen bopæl, og kunsterne vil indtræde i fuld skattepligt til Danmark, såfremt hun tager ophold her i landet.⁴³

⁴¹ SKM2016.10.HR

⁴² SKM2015.347.SR

⁴³ SKM2006.212.SR

4.4 Kritisk analyse af indtræden i fuld skattepligt ved tilflytning

I følgende afsnit er der udvalgt fire afgørelser, en dom og et styresignal, som er fundet via Skatteministeriets hjemmeside.⁴⁴ Som tidligere nævnt er det de færreste domme på skatteområdet, der kommer for domstolene. Der er dog medtaget en enkelt sag, som nåede Østre Landsret, og som vurderes til at have høj præjudikatværdi, da den ændrede grundlaget for, hvad der skulle forstås som ”ferie eller lignende”, og i hvilket omfang arbejdsrelaterede aktiviteter skulle accepteres under ophold i Danmark.

De følgende analyser af afgørelser vil starte med et kort referat og sagens faktum. Herefter identificeres og analyseres de vigtigste punkter i afgørelsens begrundelse, hvorpå der så vurderes hvilke kriterier, der tillægges mest vægt og udløser fuld beskatning ved tilflytning.

Analyserne vil afslutningsvist sammenfattes og opretholdes mod hinanden i en delkonklusion.

4.4.1 SKM2012.715.ØLR - Camilla Vest

Følgende afgørelse, også bedre kendt som Camilla Vest-sagen, berører de punkter, som specialet har fokus på og behandler, i henhold til de gældende regler for fuld skattepligt. Sagen tager stilling til kriterierne for fuld skattepligt, herunder bopælskriteriet og varigheden af ophold samt formuleringen ”ferie og lignende.”

Afgørelsen handler om den danske fotomodel, Camilla Vest, der fraflyttede Danmark i 1995 med hendes ægtefælle til USA, hvorved deres skattepligt ophørte. Hendes ægtefælle flyttede tilbage til Danmark i 2000, hvor han også erhvervede en lejlighed. Parret beholdt dog deres lejlighed i USA grundet arbejde. I tiden herefter opholdt Camilla Vest sig en del i Danmark, blandet andet i forbindelse med hendes job som fotomodel. Spørgsmålet i sagen gik på, om Camilla Vest var fuld skattepligtig til Danmark, og om hun som følge heraf var skyld i skattesvig ved at ikke indgive selvangivelse med videre.

Landsskatteretten anser Camilla Vest for ubegrænset skattepligtig til Danmark, da hun opfylder bopælskriteriet ved at have en helårsbolig til rådighed, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Camilla Vest delte udgifterne vedrørende helårsboligen med sin ægtefælle, samt havde denne og familie bosiddende i Danmark. Yderligere lægger Landsskatteretten vægt på, at hun udøvede indtægtsgivende arbejde i

⁴⁴ SKM2012.ØLR, SKM2014.717.LSR, SKM2014.750.SR, SKM2015.656.SR, TfS1991.34 og SKM2013.715SKAT

Danmark. Landsskatteretten finder således opholdskriteriet tillige opfyldt på baggrund af hendes familiemæssige forhold, og at hun har udført arbejde i Danmark. Camille Vest er dog uenig med Landsskatterettens afgørelse og mener, hun først er blevet ubegrænset skattepligtig til Danmark fra år 2004 og ikke år 2000.

Byretten kommer frem til samme resultat som Landsskatteretten. De finder ligeledes, at Camilla Vest er fuld skattepligtig til Danmark, da hun havde rådighed over helårsbolig i Danmark, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1, sammenholdt med, at hun havde taget ophold her i landet, jf. KSL § 7, stk. 1. I henhold til bopælskriteriet var denne opfyldt, da hun havde adgang til sin ægtefælles bolig og betalte husleje hertil. Derudover fandtes hun at have taget ophold i Danmark, da hun efter skattemyndighedernes opgørelse opholdt sig mere i Danmark end i USA, samt at hun udførte indtægtsgivende arbejde i Danmark. På baggrund af ovenstående fandtes Camilla Vest til at være fuld skattepligtig for de pågældende indkomstår, og således også skyldig i skatteunddragelse.

Omdrejningspunktet i Østre Landsrets begrundelse er, om Camilla Vest egentligt har taget ophold her i landet som følge af det udførte arbejde. Landsretten forholder sig således anderledes til opholdets karakter og henviser det til øvrig praksis på området, der viser, at skattepligten ikke indtræder ved udøvelse af enkeltstående arbejdsopgaver. Henset til praksis på området af betydning for erhvervsarbejde i Danmark, lægger Landsretten til grund, at Camilla Vest har udført 7 dages arbejde over en 12-måneders periode i Danmark. Således findes det ikke, at Camilla Vests udøvede erhvervsvirksomhed havde karakter af ”*regelmæssig fast og kontinuerlig varig*”, hvorfor dette ikke i sig selv kunne begrunde skattepligten. Landsretten fandt heller ikke, at skattepligten var indtrådt efter KSL § 7, stk. 1, da det ikke kunne lægges til grund, at hendes ophold havde været mere end 180 dage året. Camilla Vest blev således frifundet.

4.4.2 Styresignalet SKM2013.715SKAT

SKAT udsendte et styresignal efter Camilla Vest-sagen, som havde til formålet at belyse, hvornår en skatteyder kan anses som fuldt skattepligtig til Danmark efter KSL § 7, stk. 1. Styresignalet indeholder endvidere retningslinjer for, hvorvidt der kan ske genoptagelse af tidligere skattepligtssager.

Det fremgår af styresignalet, at gældende praksis, i relation til skattepligtens indtræden ved enkeltstående arbejdsopgaver, fremover vil være højst 10 dages arbejde indenfor en 12 måneders periode, uden at skattepligten indtræder. Denne regel er blevet lavet for at skabe bedst mulig forudberegnelighed, når der skal ske en vurdering af, om en skatteyder er fuldt skattepligtig til Danmark. Dog er der nogle undtagelser til de 10 arbejdsdage. I tilfælde, hvor arbejdet er under 10 dage, vil skattepligten indtræde, hvis arbejdet er *”udtryk for et fast mønster, f.eks. fordi de udføres for en enkelt eller ganske få arbejds- eller hvervgivere.”* Yderligere må arbejdet eller skatteyderens erhverv ikke være specifik eller i væsentligt omfang rettet mod Danmark. Under særlige omstændigheder, kan arbejdsopgaver, der strækker sig over 10 dage, bevare sin enkeltstående karakter, forudsat at vedkommende ikke sædvanligvis udfører arbejde her i landet, arbejdet er ekstraordinært, eller at arbejdet ikke har nogen særlig tilknytning til Danmark. Dette støttes op med SKM2002.252.LR, hvor en person brugte 14 dage af sin sommerferie til at forberede undervisningsmateriale til brug for undervisning i Schweiz. Skattepligten indtrådte ikke, da SKAT mente, at arbejdet beholdte sin enkeltstående karakter.

Det er mystisk, at SKAT i styresignalet har fastsat en grænse på 10 dage, når der kan hjemles til SKM2012.252.LR med en grænse på 14 dage. Vil grænsen i styresignalet så overhovedet få nogen værdi? Og hvorledes hænger det sammen med Camilla Vest-sagen, hvor der kun var tale om 7 arbejdsdage over en 12 måneders periode. Det er således uklart, hvordan SKAT er nået frem til grænsen på de 10 dage, når de som baggrund for fastsættelsen i styresignalet henviser til Camilla Vest-sagen: *”Som følge af Østre Landsrets dom SKM2012.732.ØLR accepteres det, at en person, der har bopæl her i landet, udfører egentligt arbejde her i landet i maksimalt 10 dage inden for en 12 måneders periode. Overstiger arbejdets omfang denne grænse, indtræder skattepligten som hovedregel,”* og *”10 dages grænsen er fastsat under hensyn hertil, således at situationer, der må sidestilles med den i dommen omhandlede situation behandles på samme måde, samtidig med at arbejdsopgaverne ikke må have et sådant tidsmæssigt omfang, at de mister deres enkeltstående karakter.”*

4.4.3 SKM2014.717.LSR

Følgende sag omhandler en musiker, A, og hvorvidt han bliver ubegrænset skattepligtig til Danmark ved køb af en ejendom her i landet. Ejendommen skal udgøre hans forældres faste bopæl, hvor han

kun vil opholde sig i forbindelse med feriebesøg og enkeltstående koncertarrangementer i Danmark. A anser ikke sig selv for fuld skattepligtig til Danmark.

Af sagens faktum fremgår det, at A flyttede fra Danmark i 1992 for at studere musik og var tilmeldt folkeregistret med adresse i Danmark indtil 1998. Herefter rejste hans meget rundt, da han havde en stor international succes.

A købte en ejendom i Danmark i 2004, hvor hans forældre fik bopæl fra 2005. De betalte ikke husleje til A. A havde købt en lejlighed i Y7 med sin daværende kæreste, som blev solgt i 2012.

Der er fremlagt materiale, hvoraf det fremgår at A i årene 2007-2010 gav tre koncerter årligt i Danmark, og har efter det oplyste haft henholdsvis syv, syv, syv og seks arbejdsdage i de pågældende år.

Herudover var han, indtil 2007, kunstnerisk leder i to uger hver sommer på Y9.

Ydermere blev der fremlagt kontoudtog for at fastlægge A's tilknytning blandt andet til Danmark. Heraf fremgår det, at A købte indbo og betalte for istandsættelse af den købte ejendom i Danmark. Yderligere kontoudtog viser udgifter til hotel, restaurant, fly mv.

Skattemyndighederne har i henholdsvis 2004 og 2011 givet A et bindende svar vedrørende hans skattepligt til Danmark.

Det fremgår af det bindende svar fra 2004, at A ønsker svar på, hvorvidt han bliver skattepligtig i forbindelse med køb af en ejendom i Danmark, beroet på følgende faktiske forhold:

- Han erhverver 70% og hans forældre 30% af ejendommen.
- Ejendommen skal være forældrenes faste bopæl, medens A kun vil opholde sig på den i forbindelse med feriebesøg og lignende eller i forbindelse med eventuelle enkeltstående koncertarrangementer i Danmark.
- Han deltager hvert år mod et beskedent honorar i et musikkursus af en uges varighed "X", der arrangeres af hans mor.

- Han har fast bopæl i Y3, hvor han er fuldt skattepligtig, men han overvejer at flytte til Y6 pga. den anspændte situation i Y3.
- Han har årligt omkring 300 rejsedage.
- Han tilbringer en væsentlig del af året i Y1, hvor han er i færd med at søge om green card.
- Han forventer at flytte til Y15, når han har fået et green card, da han har familie og venner der.
- Han har en kæreste, men de har ikke fælles bolig.
- Hans faste base vil være i Y3, Y1 eller Y6

På baggrund af lovgrundlaget og praksis, svarer Skattemyndighederne nej til, at A indtræder i fuld skattepligt på grund af erhvervelsen af ejendommen i Danmark. Hertil anføres det, at det forudsætter, at han højst vil opholde sig i Danmark i en uafbrudt periode på max tre måneder eller have et samlet opholde på 180 dage inden for en 12-måneders periode, og at han kun har to arrangementer om året i Danmark, udover arrangementet på Y9.

Af det bindende svar fra 2011 fremgår det, at A ikke bliver fuldt skattepligtig til Danmark som følge af hans medejendomsret, samt at de kortvarige ophold i Danmark, herunder 4 koncerter, ikke vil føre til indtræden af fuld skattepligt.

I tillæg til dette spurgte A, om det vil medføre fuld skattepligt, såfremt han spillede til et privat velgørenhedsarrangement, uden at modtage honorar herfor. SKAT svarede, at A's deltagelse i sådant et arrangement ikke vil medføre fuld skattepligt.

SKAT anser A for at være omfattet af fuld skattepligt til Danmark i perioden 2006-2010, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1 og § 7, stk. 1. Begrundelsen herfor er som følgende.

I henhold til bopælskriteriet i KSL § 1, stk. 1, nr. 1, vurderes det, at A har bopæl i Danmark, da han har rådighed over en helårsbolig, idet han ejer 70% af den købte ejendom. Hertil er ejendommen af sådan en størrelse, at A og hans forældre kan bo der samtidigt, og A kan efter det oplyste komme når han vil. Desuden mener SKAT, at A har taget ophold her i landet grundet husstand, jf. KSL § 7, stk. 1. Dette begrundes med, at A købte en lang række inventar til ejendommen samt et flygel, der anses for at være anskaffet til brug i hjemmet. Herudover afholder A udgifter i forbindelse med rengøring, vinduespudding, gartner mv., der indikerer en stærkere tilknytning til ejendommen, dermed

Danmark, end blot en feriemæssig tilknytning. Ydermere er der lagt vægt på længden og karakteren af A's ophold i Danmark.

Det fremgår af den udarbejdede koncertkalender, at A har haft flere koncerter end de 2, som han havde lov til at afholde ifølge det bindende svar, uden af skattepligten indtrådte på grund af ophold. Hertil opholdt A sig i mere end 180 dage i Danmark i 2006. Dette sammenholdt med hans kontoudskrifter viser, at A opholder sig meget i Danmark, både før og efter koncerter.

Opholdet anses således for at have karakter af regelmæssig, personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv, henset at A som verdenskendt musiker må dagligt/jævnligt øve sig.

På baggrund af ovenstående anser SKAT A for fuldt skattepligtig til Danmark, da han både har bopæl og har taget ophold her i landet. Skattepligten anses for at være indtrådt i 2006.

Landsskatteretten lægger i sin afgørelse vægt på de bindende svar, A har fået fra SKAT og det faktum, at A har ageret i henhold til disse bindende svar.

Yderligere er der enighed om, at A alene har haft kortvarige ophold i Danmark, og herefter er det SKAT, der skal godtgøre, at A's ophold ikke har haft karakter af ferie og lignende. Denne bevisbyrde anses ikke for at være løftet af SKAT, da retten ikke finder, at vedligeholdelse af sine musikalske færdigheder kan sidestilles med varetagelse af løbende, indtægtsgivende arbejde. Til støtte herfor er der under sagens behandling påvist, at SKAT har beregnet en del af ophold i Danmark forkert, og deres opgørelse fremstår således vilkårligt. Derudover lægges der vægt på A's forklaring om, at han ikke forbereder sine udenlandske koncerter i Danmark.

Landsskatteretten giver således A medhold i, at han ikke er omfattet af fuld skattepligt i de omhandlende år, jf. KSL §, stk. 1, nr. 1, jf. § 7 stk. 1.

4.4.4 SKM2014.750.SR

Skatterådet har i et bindende svar, svaret bekræftende på, at spørgeren ikke indtræder i fuld skattepligt til Danmark, hverken ved erhvervelse af ejendom i Danmark, ved ægtefælles tilbageflytning eller ved kortvarige ophold i Danmark på grund af ferie eller lignende og evt. udført arbejde i Danmark 1-2 gange årligt.

Spørgeren, A, flyttede i 2007 til Tyskland grundet arbejde, og solgte boligen i Danmark, hvorved den fulde skattepligt ophørte for hele familien. I 2013 stoppede hans ansættelse i Tyskland, og han fortsatte i en anden stilling med ansættelse i England. A ville flytte til England pr. 1. januar 2014, hvor det var besluttet, at ægtefællen og børnene skulle vende hjem til Danmark. I forbindelse hermed erhvervede han og konen et hus i Danmark i 2013 og havde forinden det i 2009 erhvervet et sommerhus. A har kun været i Danmark på kortvarige ophold på grund af ferie, dvs. kun i weekender, og ellers udført arbejde i Danmark 1-2 gange årligt. Arbejdet udføres i England, og det er her, A opholder sig det meste af tiden.

Efter SKATs vurdering indtræder A ikke i fuld skattepligt til Danmark. Først og fremmest er A ikke indtrådt i fuld skattepligt til Danmark ved køb af sommerhuset i 2009, da denne alene har været anvendt til ferie af A og hans familie. Dernæst vurderer SKAT, at A heller ikke er indtrådt i den fulde skattepligt ved erhvervelse af helårsboligen, da hans ophold i Danmark alene har karakter af ferie og lignende, og opholdet holder sig under den absolutte grænse for ophold.

SKAT vurderer, at tilbageflytningen til Danmark ikke medvirker til, at A bliver fuld skattepligtig, da ægtefæller hver især skal opfylde betingelserne for indtræden i fuld skattepligt efter KSL § 7, stk. 1. SKAT tilføjer, at så længe A holder sig under den absolutte grænse for kortvarige ophold på grund af ferie og lignende, indtræder skattepligten ikke.

Erhvervsmæssig beskæftigelse under ophold her i landet vil udløse beskatning, da enhver form for arbejde er uforeneligt med ”ferie eller lignende”. Dette kræver dog, at der foretages en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde. I praksis er skattepligten indtrådt ved 4 ugers arbejde hos en dansk arbejdsgiver, ved deltagelse i 4 årlige bestyrelsesmøder i et selskab og 80 årlige erhvervsbetingelse overnatninger.⁴⁵

Som følge af Østre Landsrets dom, SKM2012.732.ØLR⁴⁶, accepteres enkeltstående arbejde i maksimalt 10 dage inden for en 12 måneders periode. Herunder indtræder skattepligten ikke ved besvarelse af sporadiske telefonopkald, e-mails og SMS, hvis formålet med opholdet i Danmark er ferie eller lignende. Da A's arbejde normalt ikke udføres i Danmark, og kun i særtilfælde vil blive

⁴⁵ SKM2012.252.LR, SKM2009.813.LSR, TfS1992, 198.LR

⁴⁶ Camilla Vest sagen, omtalt ovenfor i afsnit 4.4.1

udført i Danmark, er der ikke tale om påregnelige, løbende, regelmæssige møder i Danmark, hvorfor Skat vurderer, at skattepligten ej heller indtræder af denne grund.

Det ses ligeledes af SKM2015.61SR, at skattepligten ikke indtræder for A, der bliver medejer af et hus sammen med sin kæreste. Her er baggrunden for vurdering den samme som i SKM2017.750.SR. Skatterådet vurderer, at skattepligten ikke indtræder ved blot erhvervelse af bolig, og denne først indtræder ved ophold her i landet. Ved sådan et ophold anses ikke kortvarige ophold på grund af ferie eller lignende.

A flyttede til X-land i 2013 for at spille i en sportsklub. Hans kæreste blev boende i Danmark hos sine forældre, indtil de i 2014 købte et hus sammen. A's skattepligt til Danmark ophørte i 2013, da han ikke rådede over en helårsbolig. A oplyser, at han forventer de samlede antal dage i Danmark på grund af træningsdage og kampe vil være 27-28 dage årligt, og her opholder de sig altid på hotel.

Skatterådet lægger i sin vurdering vægt på, at efter praksis anses uafbrudt ophold her i landet på mere end 3 måneder eller et samlet ophold på mere end 180 dage indenfor en 12 måneders periode, ikke som kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende. Da A's ophold alene vil holde ferie og lignende i Danmark, samt opholdet vil uafbrudt være under 3 måneder eller 180 dage indenfor 12 måneder, anser SKAT ikke A for at have taget ophold efter KSL § 7, stk. 1.

I henhold til A's deltagelse i landskampe, finder SKAT ikke, at det er nødvendiggjort af en løbende regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv. A har sin faste base i land X, hvor han også er fastansat på klubholdet. Det landsholdshonorar han modtager i forbindelse med landskampe, er B-indkomst. Yderligere henviser SKAT til Den juridiske vejledning afsnit C.F.1.2.2, hvoraf det fremgår, at under særlige omstændigheder kan arbejdsopgaver udført her i landet bevare deres enkeltstående karakter, selvom de udstrækker sig over 10 dage inden for en periode på 12 måneder. Dette forudsætter dog, at den pågældende ikke normalt udfører arbejde her i landet, og at arbejdet ikke har nogen særlig tilknytning til Danmark. Hertil bemærker SKAT, at A normalvis udfører sit arbejde i udlandet, og det er i sin natur ekstraordinært at blive udtaget til at spille på landsholdet, og at et landshold spiller kampe både i indland og udland.

SKAT når således frem til, at den fulde skattepligt ikke vil indtræde igen, såfremt A modtager landsholdspenge, når han er medejer af et hus i Danmark.

4.4.5 SKM2015.656.SR

SKM2015.656.SR er et bindende svar omhandlende, hvornår skattepligten indtræder ved udførelse af erhvervsmæssig beskæftigelse i Danmark. Spørger er ikke bosat i Danmark, men i og med at hans ægtefælle og børn bor her, har han en bolig til rådighed.

Spørger vil udføre forskellige former for arbejde i Danmark i led med hans job som professor. Disse projekter er alle uden særskilt honorar eller løn. På trods herfor finder SKAT, at spørger vil indtræde i fuld skattepligt, såfremt han holder foredrag, deltager i møder og vejleder studerende i Danmark, da spørgers aktiviteter retter sig specifikt mod Danmark, og projektet angår virksomheder i Danmark og støttes af X-råd, der er forankret på B-universitet i Danmark.

4.4.6 TfS1991.34

TfS1991.34 omhandler en mand, der arbejder på olieplatforme efter mønstret 28 dage om bord og 28 dage fri. Han brugte en betydelig del af sine fridage hos en kvinde (B), som han fik en datter med.

De stedlige skattemyndigheder havde anset klageren for ubegrænset skattepligtig i to indkomstår på baggrund af hans ejendomsbesiddelser og pengeindeståender i Danmark, og at han havde postadresse hos B, som han havde et ægteskabslignende forhold og datter med. Desuden blev der lagt til grund, at klager ikke havde en bopælsmæssig tilknytning til et andet land, hvorfor centrum for livsinteresser var at finde i Danmark.

Klagers advokat mente, at der var tale om en tilflyttersituation, da klager ikke har haft bopæl i Danmark siden 1968, og at det ikke kunne statuere bopæl, at klager fik en datter i 1986. Ydermere havde klager ikke bopæl hos B, da han hverken havde personlige ting eller møbler i huset.

To retsmedlemmer og retsformanden udtalte, at begrebet bopæl skulle fortolkes bredt, idet bopæl ikke var lig med bolig. Der skulle derimod være tale om tilknytning i bred forstand, hvori bolig indgik, men der skulle også henses til personlige tilknytningsmomenter.

Resultatet blev den samme i Landsskatteretten, hvor der blev lagt til grund, at klageren havde ”bevaret en sådan kvalificeret tilknytning til Danmark”, at han havde ”bopæl her i skatteretlig forstand”, mens Højesteret kom frem til, at ingen af de faktiske omstændigheder medførte, at manden havde erhvervet bopæl her i landet⁴⁷.

Dommen viser, at en kombination af tilknytningsmomenter kan statuere bopæl, selvom man ikke har en egentlig bopæl til rådighed. Endvidere er det også værd at bemærke, at skattemyndighederne begrundet klagerens skattepligt med, at han ikke havde bopæl eller fast tilknytning til et andet land.

4.5 Delkonklusion

Ved vurderingen af, om der sker indtrædelse i den fulde skattepligt til Danmark, kan det udledes af ovenstående analyser, at både det objektive og subjektive kriterie skal være opfyldt. Det ses i alle ovenstående afgørelser, at der ved vurderingen lægges vægt på, om man har en bolig til rådighed, og om man har taget ophold i Danmark. I henhold til opholdets karakter lægges der tillige vægt, om opholdet har karakter af ”ferie eller lignende”. Ad bolig til rådighed kan det ydermere konkluderes, at sommerhuse som udgangspunkt ikke anses for at udgøre helårsbolig, medmindre denne er godkendt til helårsbeboelse, eller dennes indretning gør den egnet til helårsbeboelse. Desuden er kriteriet om bolig til rådighed opfyldt, hvis man varetager vedligeholdelse, indkøb af møbler, og afholder andre omkostninger i forbindelse med boligen. TfS1991.34 viser, at en kombination af tilknytningsmomenter kan statuere bopæl, selvom man ikke har en egentlig bopæl til rådighed.

I tilfælde, hvor en ægtefælle råder over en helårsbolig, vil man ikke automatisk blive fuld skattepligtig til Danmark, hvis man ikke tillige hver især opfylder kravet om at tage ophold efter KSL § 7, stk. 1.

Ad begrebet ”ferie eller lignende” kan det konkluderes, at som udgangspunkt er enhver form for arbejde uforeneligt med ”ferie eller lignende”. Det fremgår af styresignalet, som kort tid efter offentliggørelsen blev indarbejdet i Den juridiske vejledning, at skattepligten ikke indtræder ved enkeltstående arbejde af maksimum 10 dage over en 12 måneders periode. Hertil medfører sporadiske, indtægtsgivende aktiviteter ikke indtræden i fuld skattepligt, selvom der foreligger bolig til rådighed. Med dette menes, at der under ferie eller weekender godt må besvares sporadiske telefonopkald, e-mail og sms’er vedrørende arbejdet, uden at det medfører indtræden i fuld skattepligt. Kravet hertil er, at formålet med opholdet her i landet er ”ferie eller lignende”. Hvis

⁴⁷ SPO.1998.229

opholdet fra start er indrettet efter, at der vil forekomme arbejde, vil skattepligten indtræde, da opholdet således ikke har karakter ”ferie eller lignende.”

5. Fraflytning

I en fraflytningssituation sker der det, at den fulde skattepligt til landet ophører. For at denne skattepligt kan ophøre, er der visse kriterier, der skal være opfyldt. Kriterierne for at være udtrådt af den fulde skattepligt til Danmark og er fraflyttet er; ingen bopæl eller bolig til rådighed, og at opholdet her i landet afsluttes. Men det vigtigste kriterium er, om bopælen er opgivet, således man ikke kan indtræde i den fulde skattepligt efter Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. Det er derfor meget væsentligt at finde ud af, om personen reelt er fraflyttet, da Danmark ellers vil have beskatningsretten.

Når man fysisk fraflytter et land, tilflytter man som hovedregel et andet land. Den skattemæssige fraflytning og tilflytning kan dog være noget mere indviklet, alt efter de nationale regler i de respektive lande. Problemerne ved en skattemæssig fraflytning kan som eksempel forekomme i tilfælde, hvor personen bibeholder sin bopæl i det land, han fraflytter, men anses for skattemæssigt hjemmehørende i tilflytterlandet efter interne regler. Dette vil betyde, at den fysiske fraflytning ikke betragtes som en skattemæssig fraflytning, og den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst art. 4 mellem de to lande vil indtræde, eftersom man således vil være dobbeltdomicileret og skattepligtig til to lande. Art. 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten vil herefter bestemme fordelingsretten af beskatningsretten og hermed også, hvilke lande der henholdsvis er kilde- og domicilland.⁴⁸

Som skrevet ovenfor er det vigtigste, at borgeren ikke er omfattet af Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 om bopæl. En borger kan opgive sin bolig ved mange måder, men som udgangspunkt er der to måder, som domstolene anerkender. Der skal enten ske salg af ejendommen, eller også skal denne udlejes, uopsigeligt, i en periode på minimum tre år. Dette skal sammenholdes med den subjektive hensigt.⁴⁹

5.1 Bevisbyrden

Når der ses på fraflytningssituationerne for personer, er der omvendt bevisbyrde. Det betyder at det er skatteyderen, der skal bevise at bopælen i Danmark er opgivet, og fraflytningen reelt er sket.⁵⁰

⁴⁸ Michelsen, Aage, m.fl., Lærebog om indkomstskat, s. 783

⁴⁹ UfR 1982.708 Ø

⁵⁰ Pedersen, Jan, m.fl., Skatteretten 1, s. 735 og SKM2008.432.ØLR

I SKM2016.168.BR anså sagsøgeren, A, sig for at være fraflyttet Danmark, og dermed opgivet sin skattepligt til Danmark, ved fraflytning til udlandet. Retten lægger til grund ved afgørelsen at, det er skatteyderen der skal bevise, at han har opgivet sin bopæl til Danmark, og denne bevisbyrde skærpes i tilfælde hvor skatteyderen senere hen flytter til samme bolig, som han opgav ved fraflytningen. Bevisbyrden skærpes tillige, når skatteyderen efter udrejsen fra Danmark ikke kan bevise, at der er etableret ny bopæl i et andet land. I nærværende sag tilmeldte A sig en adresse i Danmark efter fraflytningen, som på samme adresse han tidligere havde været tilmeldt. Her havde hans kæreste bopæl gennem mange år, og A indbetalte løbende penge til deres fælleskonto.

Bevisbyrden for at være udtrådt af den fulde skattepligt blev af byretten ikke løftet, og A blev derved betragtet som ubegrænset skattepligtig i perioden, hvor han ikke havde haft adresse i Danmark.

Også i byretsdommen, SKM2018.76.BR, blev det afgjort, at bevisbyrden ikke var løftet tilstrækkeligt, hvilket begrundes i manglende beviser på, hvordan opholdene i Danmark var forløbet. Dette også i forlængelse af, at der ikke kunne fremvises dokumentation for, at borgeren havde været ude af landet på de angivne tidspunkter.

Ud fra ovenstående kan det udledes, at denne bevisbyrde er tung at løfte, grundet skatteyderen skal huske at kunne dokumentere, at denne har haft til hensigt at bosætte sig i udlandet. Omvendt er det, hvis den fysiske person gerne vil forblive fuld skattepligtig til Danmark, hvorved det så er SKAT, der skal løfte bevisbyrden, selvom skatteyderen er fysisk fraflyttet Danmark.

5.2 Helårsbolig

Som anført ovenfor, skal man, for at indtræde i den fulde skattepligt, have erhvervet bopæl og taget ophold her i landet, jf. Kildeskattelovens §§ 1, stk. 1, nr. 1 og 7, stk. 1. Som anført i Den juridiske vejledning C.F.1.2.1, er rådighed over en helårsbolig en nødvendig og tilstrækkelig betingelse for at statuere bopæl. Modsætningsvist skal boligen være opgivet, for at der kan udtrædes af den fulde skattepligt.

I tilfælde, hvor skatteyderens stadig har råderet over en helårsbolig, er det normalt en tilstrækkelig grund til at anse bopælen for opretholdt, jf. SKM2016.168.BR.⁵¹

⁵¹ Den juridiske vejledning 2019-1/C.F.1.2.3 og afsnit 5.1

I fraflytningssituationer lægges der i praksis størst vægt på det objektive kriterium, og om denne er opfyldt.⁵² Dette ses blandt andet i SKM.2013.545.SR, hvor en skatteyder fraflyttede til Sverige, hvorfra han ville drive erhvervsmæssig virksomhed. Der blev lagt vægt på, at i og med at han vil opsiges sin hidtidige lejede bolig, vil han ikke længere blive anset for fuldt skattepligtig til Danmark.

5.3 Subjektive kriterier

Der kan også være den situation, hvor den fysiske person stadig vil opretholde ejerskabet over en helårsbolig her i landet. Normalvis vil dette medføre, at bopælsbegrebet er opfyldt, og at der herved indtrædes i fuld skattepligt til Danmark efter Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. I sådanne tilfælde vil skatteyderen dog kunne anses for fraflyttet, hvis hensigten er et varigt ophold i udlandet.⁵³

Hvis skatteyderen efter fraflytningen bevarer stærk tilknytning i landet, herunder erhvervsmæssige interesser, samt opholder sig ofte en del i Danmark, vil andre boligformer efter omstændighederne også kunne statuere bopæl⁵⁴. Dette kommer til udtryk i SKM2010.47.VLR, hvor landsretten fandt A for værende fuld skattepligtig til Danmark, grundet han havde et sommerhus til rådighed i Danmark, da han havde opretholdt forholdet til sin datters mor, samt opholdt sig i betydeligt omfang i Danmark.

Endvidere er skatteyderens hensigt af betydning, når der rådighed over bolig gennem forældre eller familie. SKM2009.482.VLR omhandler om A's råderet over en bolig, som tilhørte hans bror, er tilstrækkelig til at statuere bopæl. Landsretten nåede frem til, at eftersom al hans erhvervsmæssige aktiviteter lå i USA, han havde opnået visum til USA, havde afmeldt sin mobil og solgt sin bil, havde han efter en samlet vurdering opgivet sin bopæl her i landet.

5.4 3-års reglen

En fysisk person vil også kunne statuere ophør af bopæl, hvis denne udlejer/fremlejer sin helårsbolig. Dette skal dog være over en længere periode på mindst 3 år, og lejekontrakten skal være uopsigelig for udlejer.⁵⁵ Dette kan ses i sammenhold med dommen TFS 1992,316 HR, hvor borgeren og dennes familie boede i udlandet i 7 år, hvor de ejede en bolig i Danmark. Denne bolig blev lejet ud i perioder på under 3 år og derved forblev familien ubegrænset skattepligtige til Danmark. Denne afgørelse kan sammenholdes med dommen SKM.2015.486.BR, hvor boligen er udlejet uopsigeligt i 3 år, og der

⁵² Den juridiske vejledning 2019-1/C.F.1.2.3

⁵³ Den juridiske vejledning 2019-1/C.F.1.2.3

⁵⁴ Den juridiske vejledning 2019-1/C.F.1.2.3

⁵⁵ Den juridiske vejledning 2019-1/C.F.1.2.3

forelå en forkøbsret. Men grundet en samlet vurdering for den fraflyttedes færden og hensigter, blev der ikke statueret udtræden af den fulde skattepligt til Danmark. Det fremgår således heraf, at 3-års reglen skal sammenholdes med hensigten. Ydermere skal udlejer ikke have mulighed for at have råderet over boligen. Hvilket vil sige, at udlejer ikke må udleje til fx sin kæreste, grundet det vil give en mulighed for at råde over boligen, mens udlejning til andet familiemedlem fx ens bror, ikke nødvendigvis kan medføre råderet over boligen.

Der findes dog også undtagelser til denne regel. Boligen kan godt være udlejet i mindre end 3 år, hvis det kan godtgøres, at der er nogle særlige omstændigheder. Dette vil fx kunne være, at hele familien er rejst til et andet land, og de agter at finde en fast bolig der.⁵⁶

Således kan det udledes, at der er fravigelser til denne 3-års regel, idet denne regel som udgangspunkt er en tommelfingerregel, altså en rettesnor. Dette kommer også til udtryk i afgørelsen TfS.1998.652.LSR, hvor udlejningen var under tre år, men den ubegrænsede skattepligt til Danmark ophørte alligevel grundet de fremtidige hensigter.

5.5 Hvornår er boligen opgivet

Som udgangspunkt er en helårsbolig opgivet, når denne er afviklet. Det kan betyde, at den fulde skattepligt til Danmark vil kunne bestå i en periode efter personen, er flyttet, grundet vedkommende stadig ejer en ejendom i Danmark.

Ophør af bolig er dog ikke betinget af, at boligen er afhændet. Ophør af bolig afspejles også i salgsbestræbelserne sammenholdt med den faktiske flytning. Her skal der ses på, om indboet bliver solgt eller om det flyttes til et andet land, da det kan bevirke at rådigheden over boligen anses for at være opgivet, og salget gennemføres på et senere tidspunkt.

Betingelserne for at boligen kan anses for opgivet, selvom denne ikke er solgt er, at salgsprisen ikke må være sat urealistisk højt i forhold til markedsprisen. Samt må salgsbestræbelserne ikke kun være proforma. Dette er med til at sikre, at boligen ikke anses for at være opgivet i enhver tilfælde af fraflytning, hvor der ikke endnu er sket en reel fraflytning.⁵⁷

⁵⁶ SKM2014.808.LSR

⁵⁷ Den juridiske vejledning 2019-1/C.F.1.2.3

5.6 Sommerhus

I dag er sommerhuse ikke ligestillet med en helårsbolig, hvilket betyder at denne, som udgangspunktet, ikke kan lægges til grund ved vurderingen om der foreligger fuld skattepligt til Danmark.⁵⁸ Et sommerhus vil dog kunne statuere bolig, hvis man har væsentlige tilknytningsmomenter til Danmark, især i form af erhvervsmæssige interesser. Her vil vurderingen om der foreligger bopæl bero på en samlet bedømmelse af de faktiske omstændigheder.

Der ville derfor være behov for at se på de subjektive kriterier for, hvad dette sommerhus anvendes til og hvor meget personen opholder sig der. Ydermere skal der ses på, hvordan sommerhuset er indrettet, antal kvadratmeter, og hvordan det benyttes.⁵⁹

De fleste sommerhuse vil i dag dog godt kunne benyttes året rundt, hvilket kan være med til at give visse udfordringer i forhold til, om de kan statueres som bolig. Her skal det dog sammenholdes med de subjektive kriterier ovenover.

5.7 Kritisk analyse af ophør af skattepligt ved fraflytning

I dette afsnit vil der blive arbejdet med seks afgørelser⁶⁰, som spænder fra bindende svar til landsretsafgørelser. Som nævnt tidligere, er praksis på området oftest at finde på Skatteministeriets hjemmeside, da disse sjældent når domstolene. Analyserne vil være med til at skabe et billede af, om praksis har ændret sig over tid på området for, hvornår der kan statueres skattemæssigt fraflytning fra Danmark og derved udtrædelse af den fulde skattepligt. Såfremt det kan lægges til grund, at der er sket ændringer i praksis, vil der ses på, i hvilken retning praksis er ændret. Resultatet af analyserne vil sammenholdes afslutningsvist i en delkonklusion, hvor der vil vurderes på, hvorvidt der er tale om en skærpelse eller lempelse i forhold til udtræden af den fulde skattepligt til Danmark.

5.7.1 SKM2009.539.SR

Følgende bindende svar, omhandler ophør af fuld skattepligt til Danmark, ved køb af bolig uden bopælspligt og opholdet i denne, før andelsboligen i Danmark er solgt. Det vil vurderes ud fra Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, sammenholdt med Kildeskattelovens § 7, stk. 1. Henholdsvis om der er erhvervet bopæl, og om der er taget ophold.

⁵⁸ Den Juridiske Vejledning 2019-1/C.F.1.2.1

⁵⁹ Tfs 1996, 51 H og SKM2001.388.H

⁶⁰ SKM2009.539.SR, SKM2014.326.SR, SKM2017.357.ØLR, SKM2018.76.BR, Tfs1994.232 og SKM2007.710.BR

Spørgeren spurgte skatterådet i 2008 om følgende:⁶¹

”Spørgsmål 6:

Vil spørger fortsat være fuldt skattepligtig til Danmark, såfremt spørger sælger sin andelslejlighed og flytter til en fast bolig i udlandet, og herefter i Danmark kun besidder et sommerhus eller en anden ejendom, der ikke kan sidestilles med en helårsbolig, samt en bil, og i øvrigt maksimalt opholder sig i Danmark i op til 6 måneder, heri medregnet kortvarige ophold i landet på grund af ferie eller lignende?”

Skatterådets svar på dette var nej, altså benægtende. Og den fulde skattepligt vil i dette tilfælde ophøre.

”Spørgsmål 7:

Såfremt spørgsmål 6 besvares benægtende: Vil spørger blive begrænset skattepligtig til Danmark af vederlag, som må anses at tilkomme ham for arbejde udført i Danmark, såfremt spørger sælger sin andelslejlighed og flytter til en fast bolig i udlandet, og herefter i Danmark kun besidder et sommerhus eller en anden ejendom, der ikke kan sidestilles med en helårsbolig, samt en bil, og i øvrigt maksimalt opholder sig i Danmark i op til 6 måneder, heri medregnet kortvarige ophold i landet på grund af ferie eller lignende?”

Til dette var skatterådets svar også nej.

Disse spørgsmål og svar er baggrunden for det bindende svar, der søges svar på i 2009, om hvorvidt der er tale om en fraflytningssituation.

Ved fraflytningen fra Danmark ejer skatteyderen en andelsbolig, som er sat til salg og tømt for inventar. Inventaret er flyttet med til den nye lejlighed i Isle Of Man. Dette gøres august 2008, hvor flytningen også meldes til folkeregisteret.

Lejligheden i Isle Of Man er en lejlighed, som spørgeren lejer i et år, med forkøbsret.

Spørger har købt bil i Isle Of Man og flyttet alt erhvervsaktivitet over i et engelsk selskab.

I første halvdel af 2009 har spørger opholdt sig 43 dage i Danmark. Ud af disse er 17 dage undervisning.

⁶¹ SKM2008.646.SR

Som redegjort for længere oppe i specialet, skal der, blandt andet, være opgivet bopæl i Danmark for at udtræde af den fulde skattepligt hertil. Opgivelsen af bopælen kan gøres ved salg eller ved uopsigelig udlejning af boligen. Spørgeren har sat sin lejlighed til salg, fundet anden bolig i udlandet og taget al inventar med sig. Objektivt råder spørger stadig over boligen og vil kunne anvende denne indtil salget. Subjektivt har spørger opgivet bopælen til andelslejligheden, grundet al inventar er flyttet til en anden lejlighed i udlandet, og der er meldt flytning til folkeregisteret. Ydermere er der i England taget kontakt til revisionsvirksomheden, der skal hjælpe med overdragelsen af virksomheden og registrering af spørgers private sager. Spørgsmålet er så nu, hvorvidt boligen uden bopælspligt, der ønskes erhvervet i Danmark, vil kunne ændre den objektive og subjektive vurdering, så den kan sidestilles med en helårsbolig og derved statuere bopæl. Dette kommer an på, hvornår boligen er erhvervet, og hvordan den benyttes. Som udgangspunkt kan et sommerhus eller en fritidsbolig ikke sidestilles med en helårsbolig, medmindre der udøves erhvervsmæssig aktivitet derfra.⁶² Ud fra det bindende svar vil boligen uden bopælspligt ikke kunne statueres som helårsbolig, medmindre denne er erhvervet før, andelsboligen er solgt. Dette vil sige, at boligen vil agere som bopæl i Danmark, og medføre indtræden i den fulde skattepligt til Danmark, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Det vil betyde at hvis der ønskes at udtræde af den fulde skattepligt, kan der ikke erhverves en anden bolig før salget af den bopælspligtige bolig. Dog skal der også ses på, hvordan denne bolig anvendes, og om der er bolig til rådighed. Der oplyses i afgørelsen, at boligen kun anvendes til ferie. Når spørger arbejder i Danmark, overnattes der på hotel, hvilket betyder, at der vil blive overnattet i boligen uden bopælspligt 26 gange det første halvår af 2009. I dette halvår bliver der, som opgivet, arbejdet 17 dage i Danmark. Disse dage ligger hovedsageligt mellem fri og feriedage eller umiddelbart før eller i forlængelse af disse dage.

Ud fra praksis er rådighed over en helårsbolig tilstrækkelig for at statuere bopæl. Det er derved underordnet, om boligen har bopælspligt. Dog, som anført ovenfor, skal der i fraflytningssituationer også ses på anvendelsen. Eftersom at arbejdsdagene i Danmark er i direkte forlængelse, før eller imellem feriedagene, vil der kunne ses på, hvad der var planlagt først. Såfremt det var en planlagt ferie, og der under ferien blev arbejdet, vil dette eventuelt falde indunder sporadisk arbejde, hvorved det vil være undtaget for at indtræde i den fulde skattepligt til Danmark, jf. den juridiske vejledning C.F.1.2.2. I dommen SKM.2012.732.ØLR indtrådte sagsøgte ikke i den fulde skattepligt. Her var der enkeltstående arbejdsdage i 10 dage. I indeværende sag er der 17 decideret arbejdsdage på 6 måneder,

⁶² TfS 1996.51H

hvilket ikke vil kunne betegnes som sporadisk eller enkeltstående tilfælde, da disse ikke udføres fra sommerhuset. Selv hvis det skulle ses på mængden af dette ophold i antal opholdsdage. Ud fra det opgivne har spørger opholdt sig i Danmark i 44 dage det første halvår af 2009, hvor de 17 er erhvervsmæssig aktivitet. Disse udgør næsten halvdelen af tiden i Danmark. Det vil kunne forventes at være det samme mønster for det næste halve år. Ses der på ovenstående i forhold til opholdets karakter, som er det primære fokus i dette speciale, vil det ikke kunne opfylde betingelserne for at være ”ferie eller lignende”. I denne sag er der erhvervsmæssig aktivitet, hvilket gør, at det ikke kan ses som ”ferie eller lignende”.

Så ud fra at der er bolig til rådighed i Danmark, der arbejdes mere end 10 dage i Danmark om året og flytningen til Isle Of Man ikke var for at opnå privat og økonomisk tilknytning, bliver der i sagen her statueret, at der ikke er fraflytning fra Danmark, og den fulde skattepligt ophører ikke.

5.7.2 SKM.2014.326.SR

Denne sag omhandler en borger, der har aktiviteter i to lande. Grundet disse aktiviteter er der behov for at vide, om borgeren udtræder af den fulde skattepligt til Danmark, eller om denne forbliver fuld skattepligtig efter Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, pr. 5. maj 2013.

Spørger har i Danmark en villa og en bosat hustru. Villaen sættes til salg slut maj 2013. Hustruen bliver boende i villaen, til denne er solgt. Spørger har ved fraflytningen den 5. maj 2013 ingen erhvervsmæssig aktivitet i Danmark. Spørger har ikke børn under 18 år og har ingen børn med hustruen i Danmark. Der er i perioden 5 maj 2013 – 2 januar 2014 opgivet 36 dage i Danmark. Dette antal dage vil også være retvisende for 2014 i forhold til ophold i Danmark, såfremt villaen ikke er solgt. Ved indbringelsen af spørgsmål til bindende svar, har spørger folkeregisteradresse i villaen i Danmark. Ydermere er spørger ikke dansk statsborger og har arbejdet store dele af sit liv i hele verden.

5. maj 2013 indtræder spørger i en fuldtidsstilling med mindst 1 års varighed i Schweiz. Arbejdet skal udføres der. Spørger lejer en lejlighed, lejekontrakten skal fornyes hver 6 måned. Spørgers hustru kommer på besøg i nogle weekender og ferier.

Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 1 siger:

”Pligt til at svare indkomstskat til staten i overensstemmelse med reglerne i denne lov påhviler:

1) personer, der har bopæl her i landet,”

Skatterådet kommer i denne afgørelse frem til, at spørger er fuld skattepligtig til Danmark, grundet denne ejer en villa i landet, og dennes hustru opretholder hjemmet. Der er altså en bolig til rådighed, hvilket er det objektive kriterium i sager, hvor der ønskes at udtræde af den fulde skattepligt.

Ses der udelukkende på opholdet, som dette speciale har som primære fokus, fremgår det af sagsakterne, at spørger kun opholder sig i Danmark 36 dage sammenlagt på et år, hvilket ikke i sig selv vil kunne statuere, at der er taget ophold, jf. Kildeskattelovens § 7, stk. 1. Grunden er, at der hverken er taget ophold i 3 sammenhængende måneder eller 180 dage fordelt ud på hvilken som helst given 12 måneders periode. Og dette skal også ses i sammenhæng med, hvad der laves under opholdet, og om det kan betegnes som ”ferie eller lignende”. Som skrevet længere oppe er der ingen erhvervsmæssig aktivitet i Danmark, hvilket også er en indikator for, at når spørger er i landet, er det for at holde fri eller ferie. Dog vil der kunne være situationer, hvor der vil kunne komme et opkald eller en mail, der skal svares på, hvilket må indgå som sporadisk og enkeltstående. Der vil i disse situationer ikke indtræde fuld skattepligt til Danmark, hvis formålet er at holde ferie eller lignende.⁶³

Ud fra de subjektive kriterier for at kunne statueres som fraflyttede fra Danmark og derved udtræde af den fulde skattepligt, bliver der set på tilknytningen. Det eneste, spørger har her i landet, er hans hustru og villaen. Det, at hustruen opretholder et fælles hjem, gør, at der er bolig til rådighed. Det må også formodes, at spørger stadig har ejendele i villaen ud fra, at denne ikke er solgt endnu. Han er i villaen ca. 36 dage om året, og boligen i Schweiz er en lejebolig, hvis kontrakt skal fornyes hver måned. Dette kan også indikere, at boligen i Schweiz er møbleret.

Ud fra oplysningerne i det bindende svar vurderes spørger til at være fuld skattepligtig i Danmark.

Denne vurdering understøttes af ovenstående analyser. Analysen viser også at personlig tilknytning, fx hustru i landet, vægter højt.

5.7.3 SKM.2017.357.ØLR

Denne afgørelse har stor betydning, da denne kom helt til prøvelse i landsretten. Sagen handler om, hvorvidt sagsøgte havde opgivet bopæl ved fraflytningen og derved stadig var fuld skattepligtig til Danmark, jf. Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. Ydermere omhandler sagen, hvorvidt der er handlet

⁶³ Den juridiske vejledning 2019-1/C.F.1.2.2

forsætligt eller groft uagtsomt i forhold til afgivelse af urigtige oplysninger til myndighederne. Dette aspekt af afgørelsen vil ikke blive behandlet i denne analyse.

Sagsøgte køber en feriebolig i Danmark, der ønskes benyttet, når de er der. Ydermere har de en anden bolig i Danmark, der ønskes opgivet grundet ønske om permanent ophold i Schweiz. Sagsøgte oplyser, at han i år 2006 har opholdt sig i Danmark i 165 dage.

Ud fra SKDM 1972, nr. 104, skal opholdet være mindre 180 dage i hvilken som helst 12 måneders periode. Dette vil så vel kunne være fra marts 2006 – februar 2007. Denne periode har skatteministeriet anvendt til udregningen. I denne periode opholder sagsøgte sig 191 dage i Danmark. Dette er over grænsen på de 180 dage, hvilket betyder, at sagsøgte vil kunne antages at have taget ophold i Danmark og blevet fuld skattepligtig hertil, jf. Kildeskattelovens § 7, stk. 1. Ministeriet har ydermere anvendt perioden april 2006 – marts 2007, som angiver en periode på 195 dages ophold i Danmark. Borgeren har selv anvendt kalenderår, hvormed han i disse perioder således ikke har overskredet de tilladte antal dage. Som det dog også nævnes ovenfor, skal de 180 dage også kunne regnes ud fra andre perioder end med udgangspunkt i kalenderåret, hvilket fremgår af ordlyden: ” i hvilken som helst 12 måneders periode”. Det vejer stærkt mod, at der er taget ophold i landet.

Der oplyses, at sagsøgte er pensionist. Dog bliver der stadig nødt til at ses på, hvordan opholdene i Danmark bliver anvendt. Dette er grundet i, at der oplyses, at den ene har en erhvervsmæssig tilknytning til Danmark, i kraft af direktions- og bestyrelsesposter i flere danske selskaber. Der må i denne situation ses på, om dennes ophold er andet end ferie eller lignende.

Da sagsøgte er pensionister, gælder der andre regler for eje af sommerboliger. Efter planlovens § 41, vil pensionister, der ejer sommerbolig, kunne anvende denne som helårsbolig efter ejerskab i 1 år.⁶⁴

Sommerboligen erhvervedes tilbage i 2003. Dette betyder, at boligen har været i sagsøgtes eje i over 1 år. Denne vil derved kunne anvendes som helårsbolig, hvis denne ikke falder under undtagelserne i Planlovens § 41, stk. 1, 3 pkt.:

”Retten til helårsbeboelse bortfalder dog, hvis der nedlægges forbud mod, at boligen anvendes til helårsbeboelse efter reglerne om boligtilsyn i afsnit 9 i lov om byfornyelse.”

⁶⁴ LBK nr. 287 af 16/04/2018

Ud fra afgørelsen er sommerhuset ikke omfattet af undtagelsen. Det betyder, at sommerhuset vil kunne statueres som helårsbolig, jf. Planlovens § 41. Dette gør, at der skal tages stilling til, hvordan boligen anvendes, og om der ud fra dette er bolig til rådighed.

Det fremgår af sagen, at sommerhuset blev benyttet 6-7 uger om året før fraflytningen, hvilket betyder, at sommerhusets benyttelse er steget markant derefter. Dette kan også aflæses i det betydelige elforbrug. Sommerhuset kan betegnes som helårsbolig og derved bolig til rådighed.

5.7.4 SKM.2018.76.BR

I tilfældet med denne sag er spørgsmålet hvorvidt, spørgeren på noget tidspunkt har været fraflyttet Danmark, og hvis dette er tilfældet, om der således er tale om indtrædelse i den fulde skattepligt igen i 2010 ved indgåelse af ægteskab. Afgørelsen behandler også spørgsmålet om, hvorvidt bevisbyrden er løftet.

Først vil der blive behandlet, om der er ”bolig til rådighed” ved fraflytningstidspunktet, 20. september 2007. På dette tidspunkt ejer spørger 3 ejendomme i Danmark; et sommerhus, en ejerlejlighed og et hus. De to sidste anvendes til udlejning, henholdsvis til spørgers mor og tredjemand. Sommerhuset erhverves 25. august 2007, altså før spørger melder flytning. Huset lejes ud af to omgange, d. april 2008- september 2011 og igen 1. september 2012 - 31. august 2015. Mellem de to udlejninger står huset til salg.

Ved købet af ejerlejligheden, blev den straks udlejet til spørgers mor. Spørger har derved på intet tidspunkt beboet denne bolig i modsætning til huset, hvor han boede perioden marts 2004 – september 2007.

Tilbagestående er således kun sommerhuset, der kan agere bolig for spørger - i hvert fald i perioden september 2007 – juni 2010. Som fremsat i sagen SKM2009.539.SR, afsagde skatterådet, at hvis der erhverves en feriebolig før fraflytning og før salget af andelslejligheden, ville det statuere bolig til rådighed, uden at se på de subjektive kriterier. Dette må også kunne gøres gældende her. I denne periode havde spørgeren ikke megen anden tilknytning til Danmark, udover sin mor og en datter der ikke var megen kontakt med. De så hinanden højst et par gange om året. I denne periode er det oplyst, at spørger ikke opholder sig over 180 dage i Danmark over en hvilken som helst 12 måneders periode, og der er ikke ophold på 3 måneder i direkte forlængelse af hinanden. Således er der ikke taget ophold efter Kildeskattelovens § 7, stk. 1. I Frankrig, hvor spørger er fraflyttet til, er der en søn. Denne søn ser spørger flere gange om året og har et tæt bånd til. Ydermere har spørger en bil og en lejelejlighed i Frankrig. Ud fra disse subjektive informationer peger det mere hen imod, at spørger er

skattemæssigt hjemmehørende i Frankrig og er fraflyttet Danmark. Denne konklusion kommer skatterådet også frem til for perioden 2007-2010.

Den 8. maj 2010 gifter spørger sig med herboende dansk kvinde. Der vil nu blive set på, om dette forhold vil kunne statuere, hvorvidt spørger ville kunne betragtes som tilflyttet Danmark på baggrund af ægteskabet (tilknytningen), hustruens bolig og ikke mindst ophold i landet. Denne kvinde ejer en lejlighed på 57 m², altså ikke en stor lejlighed, der vil kunne rumme to voksende mennesker. I perioden et år frem efter giftermålet, oplyses det, at spørger opholder sig 161 dage i Danmark. I denne tid er der også en periode, hvor spørger opholder sig i Danmark i 3 sammenhængende måneder, d. 7-6 til 7-9 2010, hvilket giver 93 dage. I denne periode skulle der også have været et mindre ferieophold i Sverige.

Ophold på 3 sammenhængende måneder vil kunne bringes til ophør ved ophold i andre lande grundet ferie eller lignende.⁶⁵ Dette vil altså sige, at efter spørgers udsagn afbrydes opholdet, og der vil ikke kunne statueres ophold efter Kildeskattelovens § 7, stk. 1. Byretten vurderer, at bevisbyrden for, at dette udsagn er sandt, ikke løftes tilstrækkeligt, hvorfor perioden ved afsigelsen af afgørelsen ses som værende ophold i Danmark. Praksis viser også, at et ophold på 3 måneder eller derover ikke er et kortvarigt ophold grundet ferie eller lignende. Dette selvom der ikke har været nogen erhvervmæssig aktivitet.⁶⁶ Det samme er gældende for perioden 20-6 til 2-10 2011, hvor der heller ikke kunne redegøres for et kortere ophold i Sverige. I forhold til spørgsmålet om, hvorvidt der er indtrådt i den fulde skattepligt grundet ophold, vil der her kunne siges ja, jf. Kildeskattelovens § 7, stk. 1. Dette er på trods af, at der på et kalenderår ikke overskrides de tilladte 180 dage i Danmark, men netop på grund af beregningen på tværs af kalenderår, fx 17 juni 2013 – 16 juni 2014, hvori der i perioden er 183 dages ophold i Danmark.

Ægteskabet med kvinden varer 5 år, fra den 8. maj 2010 til den 17. juli 2015. Dette ægteskab bygger udelukkende på anvendelse af de pensioner, spørger har tegnet. Spørger oplyser yderligere, at han ikke har nogle ejendele i hendes lejlighed. Når han er i Danmark, opholder han sig hovedsageligt i sommerhuset og besøger hende i lejligheden enkelte gange i op til en uge. Kvinden oplyser, at hun har en anden kæreste, mens hun er gift med spørger. Hendes og spørgers forhold har ikke ændret sig

⁶⁵ SKDM 1972, nr. 104

⁶⁶ TfS1998.606.HR, Ufr.1987.888.HR

efter indgåelse af ægteskabet. Ægteskabet afbrydes kort efter, at der er gået 5 år. Når ægteskabet varede i fem år, er det fordi, at dette var de påkrævende antal år, ægteskabet skulle vare, for at hustruen efter spørgers død kunne få udbetalt pensionen.

Selvom vidneudsagnet fra de indkaldte indikerer, at spørger ikke har intentioner om at flytte tilbage til Danmark på grund af ægteskabet, og at dette kun var indgået for at sikre udbetaling af pension ved spørgers død, vurderer SKAT, at spørger har bolig til rådighed ved hans hustru. Dette også selvom lejligheden ikke er større end 57 m².

Dette indikerer, at begrebet bolig til rådighed, blot skal være en mulighed for at overnatte. Der er altså ikke behov for, at der skal være nogle ejendele permanent i boligen. De objektive kriterier for at være fraflyttet Danmark er herved blevet modbevist.

I forhold til de subjektive kriterier, hvor der vurderes på tilknytning og forhold i det gældende land, vil vurdering af skattepligten kunne blive ændret. I perioden september 2007 – maj 2010 vurderede skatterådet, at spørger ikke var fuld skattepligtig til Danmark. Dette grunde i, at der var en større tilknytning til Frankrig, selvom spørgers mor og datter boede i Danmark.

Som anført tidligere, er ægteskabet indgået, så spørgers pensioner vil kunne udbetales ved dennes død og derved sikre hustruen økonomisk. Det er endvidere oplyst, at ægtefællernes forhold ikke har ændre sig efter indgåelsen af ægteskabet, og at disse stadig bare er venner.

Selvom disse informationer er opgivet, afsiger skatterådet, at det faktum, at der er indgået et ægteskab, vejer tungt i forhold til tilknytningen til landet. Landsskatteretten stadfæster dette. Spørgeren indtræder altså i den fulde skattepligt til Danmark blot ved indgåelsen af ægteskabet, uden at der ses på samlivet, som var en vigtig faktor i afgørelsen U.1998.1529.H.

Spørger udtræder af den fulde skattepligt til Danmark umiddelbart efter skilsmissen den 17. juni 2015, hvilket også må være en indikator for, at et ægteskab vægter højt i forhold til de subjektive kriterier om tilknytning til landet, lige meget hvordan ægteskabet har forgået.

5.7.5 TfS.1994.232

I denne dom fra landsretten findes borgeren ubegrænset skattepligtig til Danmark, grundet der ejes en lejlighed i Danmark ved fraflytningstidspunktet. Dette til trods for at borgeren aldrig har haft adresse i boligen eller havde boet der. Borgerens erhvervsmæssige aktivitet udføres på et dansk indregistreret skib, dog i ikke dansk farvand, hvilket betegnes som, at der er ophold i Danmark.

Der bliver lagt megen vægt på de objektive kriterier i denne sag. Ikke de subjektive tilkendegivelser fra borgeren om at bosætte sig uden for Danmark. Det må derved kunne udledes, at blot det at eje en bopæl i Danmark vægter meget højt, i forhold til at lejligheden har været forsøgt solgt, har været lånt og lejet ud i store dele af perioden. Dette selvom disse perioder, efter den juridiske vejledning C.F.1.2.3, ikke har været udlejet uopsigeligt i 3 års periode. Der bliver også i dommen lagt stor vægt på, at når borgeren havde fri i længere perioder, opholdt han sig i Danmark, hvilket de ser som en stærkere tilknytning til Danmark.

5.7.6 SKM.2007.710.BR

I byretsdommen SKM.2007.710.BR bliver sagsøgeren statueret som ubegrænset skattepligt til Danmark, selvom han havde meldt flytning til Tyskland og erhvervet en møbleret lejlighed her. Begrundelsen herfor er, at der er rådighed over bolig i landet.

Sagsøger ejer et helårshus, som er udlejet tre år, samt et sommerhus.

Der lægges i sagen stor vægt på, hvem det er, der har lejet boligen af sagsøgeren, hvilket også får betydningen i dommen. Byretten lægger vægt på, at i og med at sagsøgers børn bliver boende i helårsboligen, og sagsøger, på baggrund af hans forklaring, kom til ejendommen de fleste af de dage han havde fri, havde han ikke godtgjort, at han havde opgivet sin bopæl i Danmark.

5.8 Delkonklusion

Ud fra ovenstående analyser af dommene fremgår det, at der har været en udvikling i praksis i forhold til, hvornår der kan statueres fraflytning. Sammenholdes disse kan det ses, at betingelserne for, hvornår fuldt skattepligtige personer kan komme ud af denne skattepligt er blevet skærpet over tid, og ligeledes betingelserne for, hvornår et sommerhus eller anden bolig vil kunne anses som bopæl. Der vil også kunne ses at de objektive forhold, bolig til rådighed, vægter tungere end de subjektive forhold, selvom det også har en stor betydning. Den udvikling i praksis, som der beskrives ovenfor, bygger stadig på et bredt tilknytningskriterium. Det er derfor en vigtig del, at der stadig er bolig til rådighed, når der skal statueres bopæl i fraflytningssituationer, jf. Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. Som tidligere praksis har vist, har der været krav om en permanent bolig eller en bolig, der konkret kan sidestilles dermed. Her var betydningen for anvendelsen af denne ikke så vigtig. Dette har dog ændret sig, og i dag ses der meget på, hvad ophold i boligen har karakter af.

I forhold til hvornår der statueres bolig til rådighed, er det i dag ikke nødvendigt at have en folkeregisteradresse ved boligen. Dette kan blot kunne statueres ved, at der er mulighed for, at anvende boligen, og hvem det er, der enten ejer eller lejer denne. Ser vi på SKM.2007.710.BR, hvor boligen var udlejet uopsigeligt i 3 år, blev der statueret bolig til rådighed, grundet dennes børn stadig boede i boligen, eller SKM.2018.76.BR, hvor der var bolig til rådighed, grundet hans hustru havde en lejlighed, selvom opholdet i denne var minimalt. Det er altså muligheden og ikke den faktiske anvendelse af boligen, der får betydning for, om borgeren kan udtræde af den fulde skattepligt til Danmark, da boligmuligheden anses som tilstrækkelig for at statuere bopæl. Dette vil også betyde, at det heller ikke er en forudsætning, at skatteyderen ejer eller lejer boligen. Denne skal blot have dispositionsret over boligen. Det er altså det reelle boligforhold, der har afgørende betydning i vurderingen, om der er bolig til rådighed. For at denne rådighed over boligen skal anses for opgivet ved fraflytning, er det slået fast gennem praksis, at, medmindre boligen er solgt eller opgivet, så skal boligen udlejes eller fremlejes uopsigeligt i mindst 3 år. Dette er den altovervejende hovedregel.

I dag vil et sommerhus også kunne statuere for bopæl her i landet, hvis der ejes sådan et, på fraflytningstidspunktet. I disse tilfælde vil der blive taget en vurdering af anvendelsen heraf, og om sommerhusets karakter i øvrigt kan sidestilles med en helårsbolig.

Som skrevet ovenfor, vil der i vurderingen, om man er fraflyttet, også blive nødt til at se på de subjektive tilknytningsforhold, og ikke kun på om der objektivt set er rådighed over en bolig, til at opfylde betingelserne for bopæl efter Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. Der skal laves en samlet vurdering. Det er i denne sammenhæng afgørende, hvordan borgerens adfærd er, og hvad denne har tilkendegivet, i forhold til om der er bopæl i Danmark. For at kunne finde ud af det, bliver der lavet en samlet vurdering af alle borgerens tilknytningsforhold. Disse skal i sidste ende være med til at belyse borgerens hensigter. De primære forhold kan ud fra praksis udledes til at være familiemæssige forhold og/eller erhvervmæssig aktivitet i Danmark. De sekundære kriterier vil kunne være indregistreret bil, bankforbindelser osv. Her vil der også ses på opholdsmønsteret, og om der er tilknytning til et andet land, som kan have en betydning for udfaldet af vurderingen. Opholdsmønster og opholdsvarighed har dog de senere år fået mere betydning.

Det kan hermed konkluderes, at der som udgangspunkt kan statueres bopæl i henhold til Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, såfremt borgeren opfylder den objektive del af bopælsbegrebet. Dette skal dog sættes op mod personens adfærd. Hvis adfærden viser, at der ikke har været til hensigt

at opretholde bopælen her i Danmark, vil der være mulighed for at den ubegrænset skattepligt vil ophøre.

6. Komparativ analyse af andre landes regler

Dette afsnit skal skabe grundlag for at få inspiration til nye skattepligtsregler i Danmark i henhold til det tilbagetrukne lovforslag, samt sammenlignes lovgivning på skatteområdet i Danmark og henholdsvis Norge, Sverige og Storbritannien. Baggrunden for valget af disse udvalgte lande beror på en formodning om, at skattepligtsreglerne i Norge og Sverige er nogenlunde tilsvarende de danske skattepligtsregler, da de geografisk ligger tæt på Danmark. Storbritannien er valgt på baggrund af deres anderledes skattepligtregler, som skal fremme inspiration til eventuelt nye skattepligtsregler i Danmark.

6.1 Sverige

I den svenske Inkomstskattelag er ordlyden for, hvornår en fysisk person indtræder i fuld skattepligt til landet således:

”3 § Följande personer är obegränsat skattskyldiga:

- 1. Den som är bosatt i Sverige.*
- 2. Den som stadigvarande vistas i Sverige.*
- 3. Den som har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare har varit bosatt här.”*

I Sverige kan fysiske personer altså indtræde i den fulde skattepligt på tre måder; ved at have bopæl, tage længerevarende ophold og ved at have en vis tilknytning til landet og som tidligere har haft bopæl i landet. Som fortolkningsbidrag til dette findes det svenske Skatteverks Rättslig vägledning. Dette må antages at være det svenske modsvar til den juridiske vejledning her i Danmark. For at der efter Inkomstskattelagens kap. 3, §3, stk. 1, nr. 1, kan statueres fuld skattepligt, skal der være bopæl. For at der kan statueres bopæl, skal personen have folkeregisteradresse i Sverige, ellers også skal ”dygnsvila” (hvilketid) være i landet.⁶⁷ Den fulde skattepligt indtræder også ved længerevarende ophold, jf. Inkomstskattelagens kap. 3, §3, stk. 1, nr. 2. Denne siger modsatvist den danske bestemmelse ikke noget om, hvor lang tid et længerevarende ophold er. Det skal findes i praksis. Ud fra praksis må definitionen på et længerevarende ophold være 6 måneder eller derover. For at finde frem til dette antal dage, der potentielt vil kunne få personer til at indtræde i fuld skattepligt til Sverige,

⁶⁷ Skatteverket, Rättslig Vägledning 2019, ”Bosatt i Sverige”

anvendes en metode, der er uafhængig af kalenderåret. Denne metode tæller også dage i udlandet med, såfremt disse kan karakteriseres som værende ”tillfældigt afbrott i en Sverigevistelse”.⁶⁸ Nr. 1 og Nr. 2 lægger op til en ren objektiv vurdering, om hvorvidt der er indtrædelse i den fulde skattepligt, hvorimod nr. 3 i Indkomstskattelagens § 3, stk. 1, har både en subjektiv og objektiv vurdering, grundet der både ses på tilknytning, og om der har været bopæl i landet før. Til den første del skal der vurderes, hvad tilknytningen er, og hvor stor denne tilknytning har været, hvor der til den anden del blot kan svares ja eller nej.

Ellers har de svenske regler for fuld skattepligt mange ligheder med de danske regler på området. Dog er der ved vurderingen af, hvorvidt en person opfylder betingelserne om henholdsvis bopæl og ophold, umiddelbart et langt mere objektivt grundlag i modsætning til de danske regler på området. Det kommer til udtryk med bopælsbetingelsen, hvor det alene afgøres på, om personen har sin folkeregisteradresse i lande, eller såfremt dette ikke er tilfældet, hvorvidt personen overnatter og har sit primære ophold i Sverige. Det anses ydermere at være nemmere at afgøre, hvornår og hvorvidt betingelserne for ophold er opfyldt. Dette grunder i, at der kun laves en optælling af dage i Sverige. Det vil på den anden side sige, at karakteren af opholdet er uden for betydning, hvilket så også vil lette vurderingsgrundlaget væsentligt. Denne lettelse i vurderingen, gør, at der undgås problemstillinger om, hvorvidt der er aktiviteter, der har karakter af ”ferie eller lignende”. Ydermere kan det bemærkes, at måden, hvorpå der opgøres opholdsdage i Sverige, der tælles kortvarige ophold i udlandet med, er i umiddelbar overensstemmelse med, hvornår det gøres efter Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2.

Ligesom det er muligt, at den ubegrænsede skattepligt ophører til Danmark, er dette også muligt, at den fulde skattepligt til Sverige ophører.

Som ovenfor nævnt, er der 3 måder at blive ubegrænset skattepligt til Sverige på, jf. afsnit 6.1. For at denne ubegrænset skattepligt skal ophøre, må det antages på samme måde som i Danmark, at disse betingelser ikke opfyldes efter fraflytning. Altså der ikke er bopæl, ophold af en vis varighed og som den sidste, der ikke er en stor tilknytning til landet, og man ikke har været bosiddende i landet længe.⁶⁹ De første to måder at udtræde af den fulde skattepligt ligger meget op ad de mest brugte måder for

⁶⁸ Skatteverket, Rättslig Vägledning 2019, ”Stadigvarande vistelse i Sverige”

⁶⁹ Indkomstskattelagens kap. 3, §3, stk. 1, nr. 1-3, modsætningsvist

ophøret af den ubegrænset skattepligt, som også anvendes i Danmark. Hvis der har været en vis tilknytning til Sverige, og man har været bosat i landet, er mulighederne for udtrædelse af den ubegrænset skattepligt mindre.⁷⁰ Denne regel kommer i spil, hvis borgeren har været fuld skattepligtig til landet mere end 10 år, ligegyldig om det er en svensk statsborger eller en tredjelandsborger. Denne skattepligt vil bevares i 5 år efter fraflytning.⁷¹

For at vurdere om den fulde skattepligt skal opretholdes efter den fysiske fraflytning, ses der på: opholdets længde og på borgerens tilknytning til landet. Ved dette tilknytningskriterie lægges der vægt på ting som: familie i landet, erhvervsmæssig interesse i landet, helårsbolig i landet, statsborgerskab, ophold i landet osv., det hele bliver inddraget i en samlet vurdering.

Hvis denne vurdering ikke kommer frem til, at der er en væsentlig tilknytning til landet, vil den ubegrænset skattepligt ophøre fra første dag, man er fraflyttet landet. Ellers ophører skattepligten, når tilknytningen til landet ikke anses for at være væsentlig.⁷²

Hvis disse regler sammenholdes med de danske, er der ikke nogen stor forskel, jf. afsnit 3.3 Den eneste væsentlige forskel er reglen om, at den fulde skattepligt opretholdes i 5 år efter fraflytning, hvis borgeren har haft en vis tilknytning til landet.

6.2 Norge

Det fremgår af Lov nr. 14 af 1999-03-26, at den fulde skattepligt indtræder, når:

”§ 2-1. Person bosatt i riket

(1) Plikt til å svare skatt har enhver person som er bosatt i riket.

(2) Person som

- a. i en eller flere perioder oppholder seg mer enn 183 dager i riket i løpet av enhver tolv månedersperiode, eller*
- b. i en eller flere perioder oppholder seg mer enn 270 dager i riket i løpet av enhver trettiseks månedersperiode,*

*anses som bosatt i riket, men først i det inntektsår oppholdet i riket overstiger antallet dager som nevnt i henholdsvis a og b.”*⁷³

⁷⁰ Nordisk eTax – Sverige, ”hvornår ophører skattepligten?”

⁷¹ Bemærkninger til Forslag til Lov om ændring af kildeskatteloven, s. 12

⁷² Nordisk eTax – Sverige, ”hvornår ophører skattepligten?”

⁷³ Lov om skatt av formue og inntekt” - Lov nr. 1999-03-26-14

Det fremgår af ordlyden, at en person bliver fuld skattepligtig ved en tilflytning, når opholdet overstiger grænsen på 183 dage inden for en 12 måneders periode, eller hvis opholdet overstiger 270 dage i løbet af en 36 måneders periode. Der bliver i ingen af ovennævnte to tilfælde taget hensyn til opholdets karakter eller personens hensigt med opholdet, som vi ser det i den danske skattepligts regler.

I forhold til fraflytningen, ophører den fulde skattepligt i Norge, når personen tager ophold i udlandet, ikke råder over en helårsbolig og opholder sig maksimalt 61 dage årligt i Norge. I henhold til rådighed over helårsbolig, må nærtstående ej heller råde over en. I tilfælde hvor personen har været bosat i Norge i mere end 10 år, ophører skattepligten først tre år efter udløbet af det år, hvor personen tog ophold i udlandet. Alle betingelser skal være opfyldt i alle tre år.

Der er således væsentlige forskellene mellem Norges fuld skattepligts regler og de danske regler. Norges regler for fuld skattepligt tager alene udgangspunkt i opholdets varighed, og der er intet krav om bopæl, som er tilfældet med de danske og svenske regler. Der skal ydermere ikke foretages en vurdering af, om personen har til hensigt at have bopæl i landet, da vurderingen alene beror på antal opholdsdage. Norges regler er således meget objektive, og ligetil for skatteyderne. Der ses dog en lighed i fraflytningssituationer, hvor der ikke må rådes over en helårsbolig.

6.3 Storbritannien

Hvorvidt en person er hjemmehørende, og derved skattepligtig i Storbritannien afgøres efter den lovfæstede "Statutory Residence Test".⁷⁴ Testen er baseret på en række spørgsmål, der skal besvares med enten "Yes" eller "No", hvorpå der fremkommer et resultat.

Testen er udformet som et flowchart, som vil blive gennemgået i det følgende. Testen starter indledningsvist med tre spørgsmål. Hvis der svares bekræftende på disse, vil man blive anset for hjemmehørende i Storbritannien.

Først skal man tage stilling til, om man har opholdt sig i 183 dage eller derover i Storbritannien. Såfremt der svares bekræftende, er man hjemmehørende i Storbritannien, og hvis der svares negativt, går man videre til næste spørgsmål.

⁷⁴ RDR3: Statutory Residence Test

Videre i flowchartet går spørgsmålene på, om man tidligere har været hjemmehørende i landet, opholdets længde og mængden af opholdet, og her er der givet præcise grænser for, hvor mange dages ophold der skal være tale om. Såfremt disse spørgsmål besvares negativt, vil man blive ledt videre til en ny række spørgsmål, og hvis en af disse svares bekræftende, anses man som hjemmehørende i Storbritannien.

Når ingen af de ovennævnte spørgsmål fører til, at man anses som hjemmehørende i Storbritannien, tages vurderingen efter, om man har ”sufficient ties” til Storbritannien. Ved ”sufficient ties” forstås blandt andet familie, bolig, arbejde i landet mv. Hvis der vurderes, at man har nok tilknytning til Storbritannien, anses man for hjemmehørende der.

Storbritanniens skattepligtsregler er interessante at se på, da der er tale om en anderledes form for skattepligtsvurdering i forhold til f.eks. de danske skattepligtsregler. Dette ses også ved, at bedømmelsen beror på en meget objektiv vurdering, hvilket er tilsvarende de norske regler.

7. Modernisering af regler for fuld skattepligt

Regeringen sendte et forslag til ændring af Kildeskatteloven tilbage i februar 2018, som senere hen er blevet trukket tilbage grundet en række negative høringssvar.

Lovforslaget vurderes dog stadig at have relevans, da denne indeholder mange gode og inspirerende elementer, som kan bruges til at bygge videre på lovforslaget og komme med forslag til hvorledes ordlyden i lovforslaget kan ændres, så denne modtages positivt.

Hensigten med lovforslaget var at indføre enklere og mere objektive regler for indtræden af fuld skattepligt for personer, da de nugældende regler ofte er blevet kritiseret for at være uforudsigelige. Dette bemærkes endvidere af regeringen, som anfører at *”Usikkerheden om reglerne kan betyde, at personer med bopæl og arbejde i flere lande undlader af udføre arbejde i Danmark, da de derved risikerer at blive fuldt skattepligtige. Reglerne for indtræden af fuld skattepligt kan således være en barriere for tiltrækning af viden og kapital til danske virksomheder.”*⁷⁵

⁷⁵ SKM - Forslag til ændring af kildeskatteloven

Udfordringen, som regeringen omtaler ovenfor, ses blandt andet i de afgørelser, der er gennemgået ovenfor. Det fremgår af disse afgørelser, at det efter de gældende regler ikke kan afgøres entydigt, hvornår og hvorvidt den fulde skattepligt indtræder, når der udføres arbejdsrelaterede aktiviteter i Danmark.

7.1 Lovforslagets hovedpunkter

Lovforslaget indebærer, at en person kan blive fuld skattepligtig efter følgende to kriterier, hvis begge er opfyldt:

- Personen har rådighed over en bolig i Danmark, der egner sig til helårsbeboelse (eksempelvis helårsbolig, sommerhus m.v.)
- Personen har opholdt sig i Danmark i mere end 90 dage inden for 12 måneder.

Lovforslaget lægger således op til enklere og mere objektive regler.

7.2 Rådighed over bolig

Det fremgår af lovforslaget, at formuleringen i den nuværende Kildeskattelovs § 1, stk. 1, nr. 1. skal ændres til at lyde som følgende: *”personer, der har bopæl her i landet, hvorved der forstås rådighed over en bolig, der er egnet til helårsbeboelse.”*

Sammenlignet med de gældende regler, er det efter lovforslaget alene af betydning, om personen har en faktisk råderet over en bolig, der egner sig til helårsbeboelse. Personens subjektive hensigt vedrørende anvendelsen af boligen tillægges således ikke længere betydning. Med ændringen af bopælskriteriet vil der ikke længere skulle skelnes mellem helårsboliger og sommerhuse, og sommerhuse vil således vurderes på lige fod med helårshuse. Kun i tilfælde hvor boligen på grund af sin stand ikke anses egnet som helårsbolig, vil boligen ikke udgøre en bopæl.⁷⁶ I henhold til egnethedsvurderingen ved sommerhuse anføres det, at dette vurderingskriterie er allerede at se i praksis nu, hvor der ikke sondres mellem helårsboliger og sommerhuse, såfremt det vurderes, at de er egnet som helårsbolig.

Det fremgår yderligere af bemærkningerne til lovforslaget, at rådigheden over en bolig skal være af en vis tidsmæssig udtrækning. Efter administrativ praksis vil kortvarig rådighed på under to måneder

⁷⁶ Bemærkninger til Forslag til Lov om ændring af kildeskatteloven, s. 6

ikke statuere bopæl. Ydermere er det anført i bemærkningerne, at det er den reelle rådighed, der er afgørende, og ikke den formelle rådighed. Det vil således ikke kunne tillægges betydning i vurderingen, hvis man alene er i besiddelse af et skøde eller en underskrevet lejekontrakt, og der ikke foreligger en reel råderet over boligen.⁷⁷

7.3 90-dages ophold

I tillæg til boligkriteriet, foreslår regeringen at indføre kriteriet om 90 dages ophold inden for 12 måneder. Opholdskriteriet er, efter lovforslagets bemærkninger, tiltænkt som en erstatning for Kildeskattelovens § 7, stk. 1.

Med lovforslagets ændring vil skattepligten indtræde efter 90 dages ophold i Danmark indenfor en løbende 12 måneders periode. De 12 måneder kan strække sig over to indkomstår, så længe de ligger indenfor 12 måneder, og heri medtælles brudte døgn og rejsedage.⁷⁸

I forhold til opholdskriteriet på 90 dage, vil det ikke længere skulle skelnes, om opholdet har karakter af arbejde eller ferie. Det afgørende er udelukkende, om personen har opholdt sig i Danmark mere end 90 dage inden for 12 måneder. Skattepligten herefter indtræder fra første opholdsdag, der indgår i 90-dagesperioden.

Efter lovforslaget § 7, stk. 2 er det en betingelse for at kunne opholde sig i 90 dage uden at blive omfattet af fuld skattepligt, at den pågældende person er fuld skattepligtig i et andet land. I denne henseende er dette opfyldt, hvis personen i henhold til lovgivningen i dette land er skattepligtig der grundet hjemsted, bopæl eller lignende kriterium. Såfremt personen ikke anses for fuld skattepligtig i det pågældende land, vil skattepligten indtræde i Danmark fra første opholdsdag her i landet. Hertil vil skattepligten indtræde uanset opholdets længde, hvis personen har bolig til rådighed i Danmark, og ikke er fuld skattepligtig til et andet land.⁷⁹

Ændringen i Kildeskattelovens § 7, stk. 2 skærper reglerne for udlandsdanskere der ikke anses for værende fuld skattepligtige i sit hjemland, og som har bolig i Danmark, da de således vil indtræde i fuld skattepligt i Danmark fra opholdets første dag.

⁷⁷ Bemærkninger til Forslag til Lov om ændring af kildeskatteloven, s. 16

⁷⁸ Bemærkninger til Lovforslag til Lov om ændring af kildeskatteloven, s. 18

⁷⁹ Bemærkning til Lovforslag til Lov om ændring af kildeskatteloven, s. 19

7.4 Høringssvar

Generelt set er høringsrespondenterne positive over, at der bliver gjort noget for at ændre den nuværende lov. Dansk erhverv skriver således: ”*Dansk Erhverv vil overordnet set rose, at man vil indføre regler, der objektiviserer indtræden af fuld skattepligt for personer*”.⁸⁰ Høringssvarene er således ret positive over regeringens forsøg på at ændre og optimere reglerne.

I høringssvaret fra Advokatrådet, bemærker de, at en modernisering af reglerne om fuld skattepligt opfattes positivt, men at det imidlertid skaber usikkerhed på en række nye områder.⁸¹

Det anføres at lovforslagets bopælsbegreb udvides markant i forhold til de nugældende regler, da begrebet objektiviseres, og der ikke længere skelnes mellem helårsboliger og sommerhuse. Et vidtrækkende bopælsbegreb vil skabe usikkerhed omkring, hvornår man skattemæssigt anses for at have rådighed over en bopæl i Danmark. Hertil vil en vidtgående bopælskrav medføre, at personer med begrænset tilknytning til Danmark kan blive fuldt skattepligtige, da reglerne alene baserer sig på objektive forhold.

Hertil bemærker Advokatrådet, at lovforslagets § 1, stk. 4 vil medføre, at personer der opgiver en helårsbolig, men som bevarer sommerhuset, vil være fuldt skattepligtig til det land, de flytter til og til Danmark de første 12 måneder efter fraflytningen. Dette vil have vidtrækkende konsekvenser, når det ses i sammenhæng med lande, som Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med. Hertil forslår Advokatrådet, at sådan en situation vil kunne løses ved, at skattepligten ophørte fra det egentlige fraflytningstidspunkt, såfremt man opholder sig mindre end 90 dage i en periode på 12 måneder efter fraflytningen.

Slutteligt kommenterer Advokatrådet på, at kravet om fuld skattepligt til et andet land er meget vidtrækkende, samt står det uklart i lovforslaget hvilke krav der konkret stilles til andre landes skattepligtsregler. Hertil vil dette skabe økonomiske konsekvenser i tilfælde, hvor der ikke foreligger en dobbeltbeskatningsoverenskomst, eller landet har et skattesystem baseret på territorialprincippet.

⁸⁰ Høringssvar – Dansk Erhverv (bilag 1)

⁸¹ Høringssvar - Advokatrådet (bilag 3)

I høringssvaret fra Danske Advokater lægges der meget vægt på de stramninger, der vil ramme udenlandske personer, der eksempelvis har et sommerhus i Danmark. Som følge af lovforslaget, vil udenlandske personer kun kunne opholde sig i op til 90 dage i Danmark mod de nuværende 180 dage.⁸² Ydermere bemærker de den problematik der opstår ved en fraflytningssituation efter lovforslaget. Hvis en person fraflytter Danmark, men ikke anses for fuld skattepligtig efter det pågældende lands interne regler, og personen fortsat efter flytningen har en bolig i Danmark, vil personen blive fuld skattepligtig fra opholdets første dag i Danmark - herunder blive beskattet af indkomst fra det pågældende land. Med afsæt i dette anser Danske Advokater lovforslaget for at være utilstrækkelig, og foreslår der skal foretages justeringer som simplificerer lovgivningen.

Den nuværende lov kan være noget uigennemskuelig og uigennemsigtig, i forhold til hvornår personer bliver ubegrænset skattepligtig til Danmark. Dette er grundet den nu meget subjektive vurdering. Det kan derimod udledes fra høringssvarene, at de ønskede ændringer er for omfattende og for indgribende i den enkelte persons muligheder for at opretholde kontakten til danske venner og familie. Dette skyldes, at der er lagt op til at ændre muligheden for at opholde sig i Danmark i kun 90 dage i en 12 måneders periode⁸³, hvilket ses af ændringsforslaget.⁸⁴ Dette bliver betegnet som en voldsom stramning, grundet at det vil være en halvering af antallet af dage. Hvilket også kan medføre, at hvis der sker noget uforudset i Danmark, vil en udenlandsdansker måske ikke kunne deltage i det, uden at ifalde fuld skattepligt. Ifølge Danes Worldwide gør denne skærpelse ”[...] *at mange udlandsdanskere oplever den kommende regelændring som chikane*”.⁸⁵ Det fremgår ikke af ændringsforslagets, hvorfor der er valgt at beskære opholdets længde i Danmark. Det noteres blot, at der er fundet inspiration i den norske skattelovgivning, som må siges at være den mest indskrænkende i forhold til andre landes lovgivning på området.⁸⁶

Det vises også en vis skepsis overfor forslaget om at ligestille alle former for bolig, således alle boligtyper vil medføre, at der er ”bolig til rådighed”. Som skrevet i afsnit 5.6, er sommerhuse som udgangspunkt ikke omfattet af reglerne om bolig til rådighed i dag.⁸⁷ Dette ønskes ændret fra

⁸² Høringssvar - Danske Advokater (bilag 4)

⁸³ ”Sommerhus i Danmark er helt enkelt ofte et decideret kardinalpunkt for internationale danskere...”, høringssvar – Danes Worldwide, s. 2 (bilag 2)

⁸⁴ Ændringsforslagets § 1, nr. 2, til kildeskattelovens § 7, stk. 1

⁸⁵ Høringssvar, Danes Worldwide, s. 2 (bilag 2)

⁸⁶ Bemærkninger til lovforslaget s. 11-13 og høringssvar, Danes Worldwide, s. 2 (bilag 2)

⁸⁷ Den juridiske vejledning 2019-1/C.F.1.2.2

regeringen, hvilket vil betyde, at hvis der ejes et sommerhus i Danmark, vil det sidestilles med bolig til rådighed, hvorved der kan statueres bopæl. Det vil kunne give visse udfordringer for de personer, der har været ude af landet i mange år og blot har haft dette sommerhus.

Der bliver af Dansk Erhverv sat spørgsmålstegn ved, at når der laves ændringer i forhold til tilflytningssituationen, og denne skal vurderes fra opholdes dag 1, hvorfor der så skal gå 12 måneder, før en person vil kunne anses som fraflyttet og derved udtrådt af den fulde skattepligt. Der opfordres fra deres side af, at der laves ensartet retsstilling i disse to henseender.⁸⁸ Dette er grundet i, at der vil være en risiko for at ifalde fuld skattepligt til to lande i de først 12 måneder, hvis vurderingen om fraflytning ikke sker på fraflytningstidspunktet.

Dog er der en positivitet overfor, at den subjektive vurdering bliver fjernet i forhold til opholdets karakter. Forholdet om, hvorvidt opholdet er ferie eller lignende, bliver fjernet, så det nu udelukkende beror på, om personen har opholdt sig i landet i over 90 dage, og ikke hvad der er blevet foretaget sig i disse dage.

7.5 Opsummering på høringssvar

Regeringen har med Lovforslag til Lov om ændring af Kildeskatteloven forsøgt at bryde op med den uigennemsigtighed, der i reglerne omkring indtræden i fuld skattepligt. Dette ses ved, at der er indsat to kriterier, der på et objektivt grundlag skal afgøre, hvorvidt en person indtræder i fuld skattepligt til Danmark. Det følger af kriterierne, at en person omfattes af fuld skattepligt til Danmark, hvis denne råder over en bolig, der er egnet til helårsbeboelse, samt opholder sig mere end 90 dage inde for 12 måneder.

Udledt af høringssvarene er ændringsforslaget for vidtgående og strenge, hvad angår personer, der bor i udlandet og har en bolig til rådighed i Danmark. Formålet med lovforslaget er blandt andet at gøre det mere attraktivt at arbejde i Danmark, samt indføre mere objektive og forudsigelige regler. Dette formål vurderes, ud fra høringssvarene, ikke at være opnået, da reglerne imidlertid medfører stramninger for personer, som ikke er berørt af de gældende regler.

⁸⁸ Høringssvar – Dansk Erhverv (bilag 1)

Med afsæt i høringssvarene og kritikken heri, blev høringssvaret trukket tilbage, og er sidenhen ikke blevet genfremsat. Dog er lovforslaget medtaget i dette speciale, da det har relevans i forhold til at få inspiration til modernisering af reglerne.

8. Ny Lovgivning?

I dette afsnit vil der med inddragelse af det tilbagetrukne lovforslag, andre landes lovgivning og ovenstående analyse, diskuteres og vurderes, om betingelserne i gældende dansk ret omkring indtræden og udtræden af fuld skattepligt er tilstrækkelig klare, eller om der behov for at disse moderniseres.

8.1 Tilflytning

Ved vurderingen af, om en person indtræder i den danske fulde skattepligt, er det ikke tilstrækkeligt at der kun ses på, om personen har erhvervet en bolig. Bopælskriteriet i KSL § 1, stk. 1, nr. 1 skal sammenholdes med opholdskriteriet i KSL § 7, stk. 1, som tilsiger, at man også skal have taget ophold her i landet. Som ophold anses ikke kortvarige ophold på grund af ferie eller lignende.

Praksis, sammenholdt med CIR nr. 135 af 04/11-1998, viser, at ved anvendelse af bopælsbegrebet, er det personens hensigt om at have hjemsted i Danmark, der er afgørende. Efter praksis er kriteriet om bopæl opfyldt ved, at personen har rådighed over en bolig her i landet, og rådighed foreligger, når der er dispositionsret over boligen. Det, der har skabt mest forvirring, og problematikken i indtræden i fuld skattepligt, er KSL § 7, stk. 1 og hvad der skal forstås med ”ferie og lignende.”

Dette kan ses i TfS1997.590 LSR, hvor en operasanger havde anskaffet sig en helårsbolig i Danmark. I en bindende forhåndsbesked udtalte Ligningsrådet, at blot en dags erhvervsudøvelse i Danmark vil medføre, at operasangeren havde taget bopæl i Danmark. Her havde Ligningsrådet modsætningsvis udledt fra KSL § 7, stk. 1, at al andet ophold end ferie eller lignende medfører ubegrænset skattepligt.

På baggrund af Camilla Vest-dommen udsendte SKAT et styresignal, der skulle skabe klarhed over betingelserne for indtræden af skattepligt efter KSL § 7, stk. 1. Heri var der udarbejdet en øvre grænse for antal dage, der må udføres arbejde i Danmark, uden at man indtræder i skattepligt efter KSL § 7, stk. 1. Det fremgår yderligere af styresignalet, at sporadisk besvarelse af e-mail, beskeder og telefonopkald er tilladt, i det omfang formålet med opholdet her i landet er ferie eller lignende. Altså må personen ikke indrette sig efter at skulle arbejde under et længere varende ophold her i landet.

Det kan udledes af praksis, at der længe har været usikkerhed omkring, hvorledes begrebet ”ferie og lignende” skulle anvendes i praksis, og derfor må det udledes, at grænsen på de 10 dage har været et positivt tiltag. Dog fremgår det også af styresignalet, at arbejdet ikke må være ”udtryk for et fast mønster”, eller være specifik eller i væsentligt omfang rettet mod Danmark. Hvad der skal forstås ved disse udtryk, fremgår ikke af styresignalet, og det lader derfor op til en usikkerhed omkring forståelsen herfor.

Thøger Nielsen udtaler, at styresignalet langt fra bringer klarhed på området og mener ikke, det vil afklare de mange problemer, der er ved indtræden i subjektiv skattepligt.⁸⁹

Regeringen forsøgte med Lovforslag til Lov om ændring af Kildeskatteloven at få bugt med den usikkerhed, der er omkring indtræden i fuld skattepligt. Dette blandt andet ved at indføre to kriterier, hvorefter der sker indtræden i fuld skattepligt, hvis begge er opfyldt. Som anført ovenfor, blev lovforslaget ikke taget imod så positivt, hvorfor denne blev trukket tilbage.

Udfordringerne, som de gældende regler medfører, vurderes til at have grundlag i de subjektive og skønsmæssige kriterier, hvorfor en modernisering af reglerne bør eliminere sådan et skønsmæssigt grundlag. En modernisering af reglerne skal således indeholde et vurderingsgrundlag, der er objektivt og ensartet. Dette ses i lovforslaget, hvor der anføres at der er hentet inspiration fra de norske regler på området, som er meget objektive.

En modernisering af reglerne omkring indtræden i fuld skattepligt skal gøre op med det subjektive kriterie, således reglerne bliver mere objektive og ensartet for alle. Sveriges regler minder overordnet set om de danske regler, hvorfor der tages udgangspunkt i de norske regler.

For at kunne afgøre på et objektivt grundlag, hvorvidt der sker indtræden i dansk skattepligt, vil det nemmeste være at afgøre det udelukkende på en optælling af antal opholdsdage, som vi ser det i de norske regler. Dog vil en skattepligtsvurdering alene baseret på antal opholdsdage medføre, at skatteyderen vil få dobbeltdomicil. Dette ses i de norske regler, hvor der ved tilflytning udelukkende ses på skatteyderens ophold i Norge. Denne objektivisering har medført i Norge, at skatteyderen får

⁸⁹ R&R 2014, Aage Michaelsen, ”Subjektiv skattepligt ved tilflytning - praksisændring - genoptagelse”, s. 88

dobbelt domicil - både i Norge og et andet land, hvorfor mange sager er blevet afgjort ved den norske Højesteret. Da ejerskab eller rådighed over bolig vurderes til at være et stærkt tilknytningskriterium, vurderes det heller ikke at være ideelt, at dette udgår fra vurderingsgrundlaget.

Det må således udledes, at kriteriet om rådighed over en bolig skal bibeholdes i Kildeskatteloven. Dog for at skabe en mere ensartethed, vurderer vi, at det vil hjælpe med en tilføjelse af definition på bopælsbegrebet. Heri skal fremgå nogle mere tydelige og klare forklaringer på, hvad der menes med ”helårsbolig” og ”rådighed.” Som eksempler herpå tænker vi, at der skal stilles krav til boligens størrelse og indretning. Minimumskrav kunne være, at boligen skulle være over 30 kvm, og med bad og toilet. Ad rådighed kunne der indsættes, at der herved forstås ejerskab eller leje, herunder i fællesskab med forældre/ægtefæller/søskende.

Ad opholdskriteriet vurderes det, at formuleringen ”ferie eller lignende” fjernes, da denne har givet den største usikkerhed på området. Der vil være mere ligetil, at der ikke vurderes på opholdets karakter, men udelukkende opholdets varighed. I medfør af hørings svarene, vurderes de 90 dage, som anført i lovforslaget, til at være for kort tid. Dette især fordi udlandsdanskere med bolig i Danmark vil blive ramt af dette, og kun kunne opholde sig i Danmark i kortere tid end det nuværende 180 dage/tre måneder over en 12 måneders periode.

Det synes imidlertid svært at komme med et præcist antal dage, hvorfor der henvises til hørings svaret fra Danes Worldwide, som forslår 120 dage. Hertil anfører de, at reduktionen skal indføres med mindre antal dage ad gangen, så man går fra 180 til 160 dage, 160 til 140 dage osv.⁹⁰

I henhold til forfatternes vurdering og forslag til en modernisering, skal skattepligten således indtræde ved rådighed over en helårsbolig sammenholdt med mere end 120 dages ophold. Hertil skal der indføres et moderniseret opholdskriterie, hvor opholdets karakter ikke tillægges betydning, men alene beror på antallet af opholdsdage. Forfatterne vurderer således, at det vil være mest optimalt, at begrebet ”ferie eller lignende” udgår.

⁹⁰ Høringssvar - Danes Worldwide, s. 5 (bilag 2)

8.2 Fraflytning

I det nedenstående vil der komme en diskussion om de gældende regler, når en borger vælger at fraflytte landet og derved ønsker at udtræde af den ubegrænset skattepligt til Danmark. Ydermere vil forfatterne her komme med sine synspunkter på, hvordan reglerne kunne komme til at se ud i forhold til en eventuel ændring af lovgivningen på området.

I forhold til Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 er der, som analyseret ovenfor i afsnit 5.7, kommet frem til, at dette kriterium vægter højt. Det kan også fra ovenstående analyse ses, at bopælsbegrebet spænder meget bredt, samtidig med at det ikke er dybt defineret i lovgivningen. Det er derved forfatters opfattelse, at dette skulle forbedres, så borgeren, der ønsker at udtræde af den fulde skattepligt til landet, ved, hvordan denne skal agere ved fraflytningen. Der tænkes generelt på, hvornår en bolig betragtes som afstået, og hvad der betragtes som bolig.

I forhold til spørgsmålet om, hvad der anses som bolig, er det da positivt, at regeringen, i deres ændringsforslag til Kildeskatteloven vil isætte: *”hvorved forstås rådighed over en bolig, der er egnet til helårsbeboelse”*, i § 1, stk. 1, nr. 1. Dette vil kunne give en større klarhed for, hvilke boliger der vil kunne omfattes af dette kriterium. Dog skal begrebet ’helårsbolig’ også klarlægges, i forhold til at skulle kunne anvende det til at bestemme, om et sommerhus vil kunne statueres som helårsbolig. Begrebet helårsbolig er som skrevet tidligere ikke defineret ved lov, men i Den juridiske vejledning C.H.2.1.15.2, defineres et sommerhus til at være en bolig, hvor man opholder sig for at holde ferie eller lignende og kun anvendes til dette. En helårsbolig må da være det modsatte af dette. Hvilket vil sige, at der skal ses på den faktiske brug af sommerhuset for at kunne sige, om det kan betegnes som en helårsbolig eller ej. Det vil betyde, at der skal opstille retningslinjer for, hvornår et sommerhus kan betegnes som helårsbolig og derved statuere bolig til rådighed. Denne betragtning vil være med til at gøre, at det bliver sværere for borgeren at kunne udtræde af den fulde skattepligt til Danmark, grundet at sommerhuset nu vil blive betragtet som en helårsbolig. Der vil altså kun være den mulighed at afstå boligen for at udtræde af den ubegrænset skattepligt.

I dag er der to måder at se på, om en bolig er afstået; ved salg og ved udlejning eller fremleje i en uopsigelig periode på mindst 3 år. I forhold til at fastlægge, hvornår et hus er solgt, er det naturligvis, når købsaftalen er underskrevet, og boligen er overdraget. Der er altså ikke mange problemstillinger ved denne afståelse, hvis det sker før fraflytningen fra landet. Hvis det der imod først sker efter fraflytningen, vil der være en mellem periode, hvor borgeren har bolig til rådighed og derved være ubegrænset skattepligtig til Danmark efter Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 1. Her skal der forblive et

stort fokus på, hvad hensigten er, men hvis boligen er sat til salg, må hensigten med fraflytningen være, at man ikke ønsker at være bosiddende i Danmark mere, og de andre tilholdskriterier burde have en mindre betydning. Sammenholdes det med at udleje eller fremleje ens bolig, vil det også være en stærk indikator for, at man ikke forventes at vende tilbage til Danmark foreløbigt, og det burde derved ikke have betydning, hvem boligen udlejes til. Der skal derfor i stedet kigges på borgerens adfærd. Der skal altså lægges større vægt på de subjektive kriterier.

Det er derved forfatterens opfattelse, at et sommerhus ikke skal kunne statueres som en helårsbolig. Medmindre der er stærke indikationer for at denne bolig bliver anvendt som helårsbolig, når borgeren er i Danmark. Også med det i mente, at hvis sommerhuset statueres som bolig, og derved skal sælges for at kunne udtræde af den fulde skattepligt, kan det få betydning for, om en borger får udfoldet sig i forhold til erhvervsmæssige muligheder i udlandet, hvor der stadig haves en tilknytning til Danmark. Det vil også kunne have betydning for de udenlandske arbejdere, der kommer til Danmark, for at arbejde i en periode og erhverver sig et sommerhus. De vil ikke kunne udtræde af den fulde skattepligt til Danmark, hvilket vil kunne betyde, at de vælger Danmark fra som et land at tage arbejde i.

Det vil altså betyde, efter forfatterens mening, at hvis en sommerbolig skal betegnes som en helårsbolig, bliver den subjektive vurdering nødt til at blive vægtet højere i en fraflytningssituation.

Når der ses på fraflytningssituationen, som den er i dag, vil en borger godt kunne udtræde af den fulde skattepligt og stadig opholde sig i Danmark op til 180 dage i en given 12 måneders periode eller maksimalt 3 måneder sammenhængende. Opholdet skal blot være grundet ferie eller lignende, jf. afsnit 3.3.1. Dette ønskes ændret af regeringen. Opholdets længde har dog ikke den største betydning i forhold til udtræden, mere i forhold til indtræden i den ubegrænset skattepligt.⁹¹ Derimod har opholdets karakter en væsentlig betydning for, om en borger vil kunne udtræde af den fulde skattepligt. Dette kan efter forfatterens opfattelse give visse problemer at hver enkel sag om ophør, at den ubegrænset skattepligt, bygger på så subjektiv en vurdering. Det vil her være godt, hvis der kunne laves en objektiv bestemmelse, hvilket blot bygger på, om borgeren opholder sig i landet x antal dage ligesom i de norske regler, jf. afsnit 6.2. Det ville gøre det nemt og overskueligt i forhold til at vide, hvornår man vil kunne betragtes som skattemæssigt fraflyttet Danmark. Det er i lovforslaget til ændringen af Kildeskatteloven lagt op til, at begrebet ferie eller lignende skal fjernes.

⁹¹ Afsnit 5.7

Det vil have en betydning for personer, der fraflytter Danmark, grundet at den mængde dage, som der opholdes i Danmark, vil nu kunne bruges til andet end at holde ferie og stadig ikke i falde fuld skattepligt. Hvilket modsætningsvist kan sige, at det er blevet sværere at udtræde af den fulde skattepligt til Danmark, grundet at der kan være en erhvervsmæssig aktivitet. Der vil derfor være nødt til at blive lavet en klarere skildring af, hvilke kriterier der lægger til grund for vurdering. Der vil altså efter ændringsforslaget ikke kun blive set på antal dage, der er ophold i Danmark for at udtræde. Dette kan være lidt forkert, at der ikke er samme vurderingsgrundlag for, om man er indtrådt eller udtrådt af den fulde skattepligt på baggrund af ophold her i landet. Det fremgår også af ændringsforslaget, at vurdering for, om man er udtrådt, først vil kunne laves et år efter den fysiske flytning, grundet der skal ses på om der er et opholdsmønster i Danmark, og hvor mange dage der har været ophold. Hvilket også synes at være urimeligt for borgeren, der har bosat sig i et andet land og sikkert er ifaldet fuld skattepligt til dette land, grundet deres interne lovgivning på området.

9. Konklusion

Grundet sager som Camilla Vest-sagen, der har fået meget omtale i medierne, har reglerne for subjektiv skattepligt ved tilflytning været genstand for meget diskussion. Reglerne findes blandt praktikere at være for uigennemsigtige og uklare for skatteydere at indrette sig ind efter.

I henhold til gældende lovgivning, bliver en person skattepligtig efter KSL § 7, stk. 1, når denne har taget ophold her i landet, og har bopæl i Danmark, jf. KSL § 1, stk. 1, nr.1.

Ved vurderingen af, om en person har bopæl her i landet, lægges der vægt på, om personen ved at etablere husstand, leje sig bolig eller ved andre foranstaltninger har tilkendegivet, at denne har til hensigt at have hjemsted her i landet. Desuden forstås der ved bopæl, at der er rådighed over en bolig, som egner sig til helårsbeboelse. Vurderingen beror både objektive og subjektive kriterier, da det ikke er tilstrækkeligt, at der kun erhverves en bolig, men hvor der tillige skal tages ophold efter KSL § 7, stk. 1. Ved ophold forstås ikke kortvarige ophold, der har karakter af ferie eller lignende. Efter Skd. Medd. 1972 nr. 104, forstås der ved ”kortvarigt ophold”, at opholdet i Danmark er maksimum 3 måneder uafbrudt eller 180 dage indenfor en periode på 12 måneder.

Begrebet ’kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende’ har givet store fortolkningsmæssige tvivlsspørgsmål, da der ikke er at finde en definition herpå i lovgivningen. Praxis på området, her i blandt SKM2012.732 ØLR, har forsøgt at tage stilling hertil, men uden at dette har foranlediget en klar beskrivelse af, hvad der skal forstås ved begrebet ”ferie eller lignende.”

SKAT forsøgte med udsendelsen af styresignalet SKM2013.715 at skabe en større forudberegnelighed for skatteyderne i forhold til begrebet ”ferie eller lignende”. Dette synes imidlertid ikke at have haft den ønskede virkning, da der stadig knytter sig en vis usikkerhed omkring begrebet.

Bopælsbegrebet er det afgørende kriterium ved fraflytning, hvor det er skatteyderen, der har bevisbyrden for, at der er sket en reel fraflytning. Såfremt skatteyderen ikke kan bevise, at der er sket en reel fraflytning, vil den fulde skattepligt til Danmark være bevaret. Fraflytning og udtræden af skattepligt afhænger af bopælskriteriet, da der ses på om skatteyderen har rådighed over en helårsbolig. Rådighed over en helårsbolig er som udgangspunkt en tilstrækkelig betingelse for at statuere bopæl, hvilket også ses af praksis. Dog kan en skatteyder anses for at fraflyttet, på trods af at der stadig rådes over en helårsbolig, hvis hensigten er at bosætte sig varigt i udlandet. Her ses der på de subjektive hensigter med fraflytning, hvilken igen ses i 3-årsreglen. 3-årsreglen tilsiger, at ophør af bopæl også kan statueres ved, at skatteyderen udlejer/fremlejer sin helårsbolig uopsigeligt i 3 år. Dette skal sammenholdes med skatteyderens subjektive hensigter, jf. SKM.2015.486.BR. Hertil kan der yderligere konkluderes, at sommerhuse og lignende boligforhold kan statuere bopæl, såfremt denne er godkendt til helårsbeboelse. Hertil kan det ses af praksis, at hvis skatteyderens ægtefælle eller børn bliver bosiddende her i landet, statuerer dette bopæl og skattepligten anses for at være bevaret.

På baggrund heraf vurderes det, at der er behov for at de gældende regler for fuld skattepligt ændres, således de er mere nutidige og gennemsigtige for skatteydere.

Som led i at komme med forslag til en modernisering af de gældende regler, er der foretaget en komparativ analyse af udvalgte landes skattepligtsregler. Her er reglerne blevet sammenlignet med henblik på at finde forskelle og ligheder, som kunne anvendes til at bidrage med inspiration til en ændring af Kildeskattelovens regler for fuld skattepligt.

Desuden er der søgt og fundet inspiration i regeringens fremsatte Lovforslag til Lov om ændring af Kildeskatteloven og tilhørende høringssvar, som begge er blevet analyseret. Lovforslaget er som tidligere nævnt blevet tilbagetrukket, men findes stadig at have relevans.

På trods af, at lovforslaget er blevet tilbagetrukket og har modtaget stor kritik, har forfatterne fundet inspiration heri til en modernisering af reglerne for fuld skattepligt. Regeringens lovforslag har fundet inspiration i de norske skattepligtsregler, som er meget objektiviserede. Med udgangspunkt i

dette forslår forfatterne, at der indarbejdes en bopælsdefinition, som forslået under afsnit 8.1. Yderligere foreslås der, at der opstilles en række objektive kriterier for, hvornår der foreligger en helårsbolig. Slutteligt påtænker forfatterne, at antallet af opholdsdage nedsættes fra 180 til 120 dage i henhold til Kildeskattelovens § 7, stk. 1, da forfatterne er af den opfattelse, at 90 dage vil være en alt for stor en skærpelse i forhold til de nuværende 180 dage.

Under afsnit 6.3 er Storbritanniens Statutory Residence Test (SRT) medtaget. Testen er opbygget som et flowchart, hvor skattepligtsvurderingen beror på en række objektive spørgsmål, der skal svares ”ja” eller ”nej” på. Det foreslås på baggrund heraf, at der ved udformningen af eventuelt nye skattepligtsregler hentes inspiration i Storbritanniens SRT, da spørgsmålene heri er lette at forholde sig til.

Det må således konkluderes, at de gældende regler for fuld skattepligt i Kildeskatteloven er for subjektive og uigennemsigtige, hvilket har medført visse fortolkningsproblematikker. Regeringen forsøgte i 2018 at ændre problematikken heri med Lovforslaget, hvor formålet var at indføre mere objektive og forudsigelige regler. Dette formål vurderes ikke være opnået, da reglerne imidlertid medfører stramninger for personer, som ikke er berørt af de nugældende regler.

10. Litteraturliste

Bøger

Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, Jurist- og Økonomforbundets forlag, 2014

Bryde Andersen, Mads, Ret & Metode, Gjellerup, 2002

Michelsen, Aage, m.fl., Lærebog om indkomstskat, Jurist- og Økonomforbundets forlag, 2015

Michaelson, Aage, m.fl., International skatteret, Karnov Group, 2017

Pedersen, Jan, m.fl., Skatteretten 1, Karnov Group, 2015

Nielsen, Thøger, Indkomstbeskatning: systematisk fremstilling af lovgivning og retspraksis på indkomstbeskatningens område - bind II, juristforbundets forlag, 1972

Love

Kildeskatteloven - lbk nr. 117 af 29/01/2016

Grundloven - lov nr. 169 af 05/06/1953

Statsskatteloven - lov nr. 149 af 10. april 1922

Lov om midlertidige Ændringer i Reglerne om Paaligning af Indkomst- og Formueskat til Staten -
Lov Nr. 149 af 10. april 1922

Indkomst- og Formueskat til Staten - lov nr. 149 af 10. april 1922

Lov om Indkomst- og Formueskat til Staten - lov nr. 144 af 8. juni 1912

Lov om Formue- og Indkomstskat til Staten - Lov nr. 104 af 15. maj 1903

Planloven - LBK nr. 287 af 16/04/2018

Inkomstskattelagen - (1999:1229)

Lov om skatt av formue og inntekt - Lov nr. 1999-03-26-14

Forslag til Lov om ændring af lov om opkrævning af indkomst- og formueskat for personer m.v. (Kildeskat), fremsat den 13/3-1968

Cirkulærer

Cirkulærer nr. 135 af 4. november 1988

Styresignaler

SKM2013.715SKAT

Vejledninger

Den Juridiske Vejledning 2019-1

Vejledning til forståelse af Lov om Formue- og Indkomstskat til Staten - Vejledning til forståelse af Lov om Indkomst- og Formueskat til Staten. Bekendtgørelse fra Skattedepartementet af 12. Decbr. 1903

Andet

Forslag til Lov om ændring af kildeskatteloven – (Modernisering af regler for indtræden af fuld skattepligt) – J.nr. 2017-5082

Bemærkninger til Forslag til Lov om ændring af kildeskatteloven – (Modernisering af regler for indtræden af fuld skattepligt) – J.nr. 2017-5082

Skattedepartementets meddelelse - SKDM 1970

Skattedepartementets meddelelse - SKDM 1972, nr. 104

Hjemmesider

Kildeskatteloven - <https://onlaw.dk/lov/lbk-nr-446-af-16-10-1980>

Besøgt 16-05-2019, kl. 23.05

Skatteverket, Rättslig Vägledning 2019, ”Bosatt i Sverige” -
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.3/2636.html>

Besøgt 16-05-2019, kl. 23.06

Skatteverket, Rättslig Vägledning 2019, ”Stadigvarande vistelse i Sverige” -
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.3/2637.html?q=Stadigvarande+vistelse+i+Sverige>

Besøgt 16-05-2019, kl. 23.07

Nordisk eTax – Sverige, ”hvornår ophører skattepligten?”
<https://www.nordisketax.net/main.asp?url=files/sve/dan/i02.asp>

Besøgt 16-05-2019, kl. 23.10

RDR3: Statutory Residence Test

<https://www.gov.uk/government/publications/rdr3-statutory-residence-test-srt>

besøgt 16-05-2019, kl. 23.09

SKM - Forslag til ændring af kildeskatteloven

<https://www.skm.dk/love/lovforslag/2017-18/forslag-til-aendring-af-kildeskatteloven>

Artikler

SPO.1998.229, Af landsretssagfører I A Strobel, ”Skattepligt - Bopæl”

R&R 2014, Michaelsen, Aage, ”Subjektiv skattepligt ved tilflytning - praksisændring - genoptagelse”

R&R.SM.1993.0059, Michaelsen, Aage, Kommentarer til udvalgte afgørelser – Indtræden af skattepligt ved tilflytning

11. Domsoversigt

Domme og afgørelser

SKM2001.388.H	SKM2015.346.ØLR
SKM2002.252.LR	SKM2015.347.SR
SKM2006.212.SR	SKM2015.486.BR
SKM2007.710.BR	SKM2015.656.SR
SKM2008.432.ØLR	SKM2016.10.HR
SKM2008.646.SR	SKM2016.168.BR
SKM2009.482.VLR	SKM2016.557.SR
SKM2009.539.SR	SKM2017.357.ØLR
SKM2009.813.LSR	SKM2017.750.SR
SKM2010.47.VLR	SKM2018.76.BR
SKM2011.368.SR	TfS1991.34
SKM2012.252.LR	TfS1992.198 LR
SKM2012.715.ØLR	TfS1992.316 HR
SKM2012.732.ØLR	TfS1994.232
SKM2013.469.BR	TfS1996.51 H
SKM.2013.545.SR	TfS1997.590 LSR
SKM2014.326.SR	TfS1998.606 HR
SKM2014.624.BR	TfS1998.652 LSR
SKM2014.717 LSR	UfR.1982.708Ø
SKM2014.750.SR	UfR.1987.888HR
SKM2014.808.LSR	U.1998.1529H
SKM2015.61.SR	

12. Bilag

Bilag 1

DANSK ERHVERV
Børsen
DK-1217 København K

www.danskerhverv.dk
info@danskerhverv.dk
T. +45 3374 6000

**DANSK
ERHVERV**

Skatteministeriet

Att.: Anders Nielsen

Nicolai Eigtveds Gade 28

1402 København K

22. marts 2018

Ændring af regler for indtræden af fuld skattepligt

Dansk Erhverv har den 23. februar 2018 modtaget et lovforslag om ændring af kildeskatteloven (Modernisering af regler for indtræden af fuld skattepligt) i høring.

Dansk Erhverv vil overordnet set rose, at man vil indføre regler, der objektiviserer indtræden af fuld skattepligt for personer. Mange af de sager, der har været på området, har vist, at det er svært at forudsige for skatteydere, hvornår den fulde skattepligt indtræder eller ophører, da skønselementet har fyldt så meget i vurderingen. Et enkelt og objektivt regelsæt kan sikre forudsigelighed og dermed bedre retssikkerhed for borgerne.

Selvom Dansk Erhverv overordnet set er positiv overfor lovforslaget og formålet med dette, så er der imidlertid nogle områder, hvor der er uklarhed, eller hvor forslaget medfører en uhensigtsmæssig retstilstand.

Rådighed over helårsbolig

På trods af, at man har forsøgt at objektivisere reglerne om skattepligt, så er der fortsat ikke klarhed over, hvad der menes over udtrykket 'rådighed', og hvad den nærmere afgrænsning af en helårsbolig er. Dansk Erhverv vil anbefale, at man i lovforslaget gør det så klart som muligt, hvad der menes med en helårsbolig – fx om adgang til et værelse hos familie o.lign. – er nok til, at man har en helårsbolig. Ligeledes begrebet 'rådighed' bør skæres ud i pap for at undgå efterfølgende fortolkningstvivl.

Fraflytning fra Danmark

Dansk Erhverv mener, at det er problematisk, at testen af om man har opholdt sig 90 dage i Danmark i løbet af et år – og dermed om man er sluppet ud af den fulde danske skattepligt – i princippet først kan finde sted, når der er gået 12 måneder. Dette medfører en uensartet retsstilling i forhold til reglerne for indtrædelse i fuld dansk skattepligt, hvor den fulde skattepligt indtræder fra indrejsedatoen. En person, der flytter fra Danmark til et land med identiske regler, vil således automatisk være fuldt skattepligtig til begge lande i de første 12 måneder, hvis der er rådighed over en bolig i Danmark.

Dette kan bl.a. være problematisk i forhold til forskerskatteordningen, hvor man risikerer at være fuldt skattepligtig til Danmark efter fraflytning, hvis man har købt et sommerhus i Danmark, mens man var her. Hvilket bl.a. kan gøre, at man får karantæne i forhold til at komme på forskerskatteordningen igen.

Tilsvarende problemer findes i samspillet med anden lovgivning.

Dansk Erhverv vil anbefale, at den fulde skattepligt ophører fra fraflytningsdatoen. Dette vil sikre symmetri i reglerne, og at der ikke er uhensigtsmæssigheder i samspillet med øvrig lovgivning. Hvis det efterfølgende viser sig, at man i løbet af det første år har opholdt sig for lang tid i Danmark, så vil den fulde skattepligt naturligvis ikke være ophørt. Dette er i for sig det samme princip, som gælder i dag, hvis man overskrider 180 dages grænsen.

Personer, der ikke er fuldt skattepligtige til et andet land

Lovforslaget lægger op til at stramme regler for personer, der ikke er fuldt skattepligtige til et andet land. Disse personer vil ikke være omfattet af 90-dages-reglen og vil derfor – såfremt de har rådighed over en dansk bolig (fx et sommerhus) – være fuldt skattepligtig til Danmark fra den første dag, de tager ophold i Danmark. Reglerne er meget vidtgående og vil også dække partnere til personer, der har rådighed over en bolig. Denne partner har måske endda aldrig tidligere været i Danmark, men risikerer alligevel at blive fuldt skattepligtig til Danmark, første gang vedkommende bare én dag tager ophold i Danmark. Dette virker yderst vidtgående.

Dansk Erhverv mener ikke, at der er noget specielt behov for en dansk særregel rettet mod personer, der ikke er fuldt skattepligtige til et andet land, og det foreslås at droppe denne del af lovforslaget. De pågældende personer vil således blive omfattet af fuld skattepligt på lige vilkår med alle andre.

Stramning af opholdskriteriet (180 til 90 dage)

Lovforslaget lægger op til en halvering af den periode, man kan opholde sig i Danmark uden at blive fuldt skattepligtig, hvis man har rådighed over en bolig, fra 180 dage til 90 dage.

Denne stramning virker voldsom, og det er svært at se, hvad behovet for dansk enegang på dette skulle være. Hvis andre lande indførte den samme regel, så ville mange danskere med sommerhus i udlandet blive fuldt skattepligtige til et andet land.

Dansk Erhverv anbefaler derfor, at de nuværende 180 dage fastholdes, hvilket også er den regel, som man kender i de fleste andre lande. Dermed ville man heller ikke have et behov for særlige overgangsregler for personer, der i dag er fuldt skattepligtige til Frankrig eller Spanien.

Dansk Erhverv stiller sig naturligvis til rådighed for yderligere bemærkninger.

Med venlig hilsen

Jacob Ravn

Skattepolitisk chef



Skatteministeriet

Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

Att: Anders Nielsen



23. marts 2018

Svar til Skatteministeriet vedrørende høring over udkast til forslag til lov om ændring af kildeskatteloven (Modernisering af regler for indtræden af fuld skattepligt) (j.nr.: 2017-5082).

Danes Worldwide bemærker indledningsvis, at vi ikke blev sat på høringslisten vedrørende lovforslaget, som indebærer en væsentlig ændring i retstilstanden for rigtig mange blandt vores medlemmer. Som udlandsdanskernes organisation har vi en særlig interesse i at blive hørt omkring lovændringer, som vedrører danske statsborgere bosat i udlandet, og vi beder derfor om fremadrettet at komme på høringslisten.

Vores medlemmer er hovedsagligt danskere bosiddende i udlandet, både erhvervsaktive og pensionister. Vi repræsenterer ligeledes mange store danske virksomheder, hvor vi til dagligt støtter virksomhedernes udsendte medarbejdere.

Vores organisation når ud til over 200.000 udlandsdanskere i over 100 lande. Vi sender derfor vores høringssvar, for at sikre at disse mange, forskellige stemmer bliver hørt, når der lovgives om deres levegrundlag.

I forbindelse med det konkrete lovforslag er vi desuden blevet kontaktet af en række store danske handelskamre (Beijing, Shanghai, Hong Kong, New York og Sao Paolo), der alle udtrykker dyb bekymring om det nærværende lovforslag.

I juni 2016 foretog Danes Worldwide i samarbejde med Copenhagen Goodwill Ambassadors en omfattende, global undersøgelse af en række faktuelle forhold vedrørende udlandsdanskere. Blandt de i alt 1.024 respondenter fra alle kontinenter svarede hele 66 % af respondenterne, at de har boet mere end 10 år i udlandet og 81 %, at de ønsker at bidrage deres hjemland. Selv om disse udlandsdanskere indretter deres hverdagsliv efter vilkårene i opholdslandet, bevarer de tætte emotionelle, kulturelle og familiemæssige bånd til Danmark.

Lovforslaget indebærer et væsentligt indgreb i disse danske statsborgeres levevilkår og er endnu et forslag i en efterhånden længere række, som er med til at væsentligt svække disse bånd.

Danes Worldwide vil dog fremhæve, at vi naturligvis principielt støtter, at man indretter skattelovgivningen således, at der ikke er uhensigtsmæssige regler der gør det muligt at undlade at betale skat i noget land samtidig med, at man kan udnytte socialsystemet i Danmark.

Fra 180 til 90 dage

I forslaget gennemgår man en række af de lande, som vi plejer at sammenligne os med, i hvert fald når det gælder beskatning. I de fleste af disse lande bliver man først fuld skattepligtig efter ca. 6 måneders ophold. Dette svarer til den gældende praksis i Danmark, hvilket i øvrigt er tydeligt illustreret i selve forslaget af flere eksempler fra udlandet.

Hvis man medtager, at Danmark er på samme niveau som de fleste af vores naboer (i hvert fald i forhold til antal opholdsdage), er det nærliggende at forvente gode argumenter for den voldsomme halvering af opholdsdage, som forslaget lægger op til.

Der er ikke anført konkrete argumenter for en sådan markant beskæring af den tid, en udlandsdanser har med sin familie og venner i *sit hjemmeland*.

Det noteres blot, at man blev inspireret af den norske model. Ifølge den må man netop opholde sig gennemsnitligt i 90 dage i Norge fordelt over 3 år. Regeringen valgte på den måde at følge det mest indskrænkende eksempel af dem alle.

Det er bl.a. derfor, at halveringen opleves af mange udlandsdanskere som en vilkårlighed. Forslaget påpeger flere steder, at selve halveringen ikke bør have store positive økonomiske konsekvenser for staten, og vi kan se blandt en række af de usædvanligt mange reaktioner vi har modtaget de seneste uger, at regelændringen bredt om opleves som chikane.

Som nævnt indledningsvist, har mange udlandsdanskere boet uden for Danmark i mere end 10 år. Det er i den forbindelse vigtigt at bemærke, at det ikke kun er pensionister som bevarer deres sommerhus for at bevare tilknytningen til Danmark, familien og venner under udlandsophold. Også mange erhvervsaktive danskere i udlandet – selvstændige og lønmodtagere – bevarer ligeledes båndet til Danmark gennem et sommerhus. Sommerhus i Danmark er helt enkelt ofte et decideret kardinalpunkt for internationale danskere, hvorved også børnene opretholder deres kulturelle forbindelse til Danmark.

I stort set alle de lande, som er brugt som eksempler i forslaget, er grænsen for hvor længe man må opholde sig i det pågældende land, før man bliver fuld skattepligtig, nemlig omkring 180 dage. En grænse som Danes Worldwide mener er rimelig. Især da hvis man i forvejen er fuldt skattepligtig i et andet land. En grænse på 180 dage tager i tilstrækkelig grad højde for uforudsete omstændigheder som fx sygdom i familien, dødsfald, skade på ejendom samt transitdage, uden at disse uforudsete opholdsdage bliver modregnede i ferien.

Vi mener derfor, det bør være et helt overvejende udgangspunkt, at grænsen på 180 dages ophold opretholdes. Alternativt kan det være hensigtsmæssigt at indfase halveringen over en længere årrække, således at de udlandsdanskere, som allerede har disponeret store summer ud fra gældende regler som fx netop køb af fast ejendom, kan nå at indrette sig uden u hensigtsmæssige tab og uden at dette går ud over fx sommerhusmarkedet i Danmark.

Erhvervsaktive udlandsdanskere og eksport

Mange erhvervsaktive udlandsdanskere, herunder free-movers, ansatte i udenlandske firmaer og udstationerede medarbejdere, har indrettet sig efter de nugældende regler med henblik på længerevarende udstationeringer eller andre former for længerevarende ophold i udlandet. Disse danske borgere har brugt deres formuer på at sikre tilværelsen i et fremmed land, fordi enten staten eller en dansk virksomhed havde behov for dette.

I mange tilfælde udstationeres disse medarbejdere på lokale lønvilkår og er tvunget til at overgå fra to til en indkomst, fordi den medfølgende ægtefælle ikke kan få arbejdstilladelse i udstationeringslandet. Samme medarbejdere betaler samtidig mange penge for bl.a. sygesikring, børnenes skolegang og mange andre sociale goder, der er betalt over skat i Danmark. Dette gør sig især gældende i de såkaldte lavskattelande, hvor udstationeringer kan vare i årevis.

For at opretholde kontakten med hjemmet rejser rigtig mange familier tit til Danmark op til julen, påsken, familiefødselsdage og/eller fx begravelser. Det er også udbredt, at sådanne familier tilbringer sommerferier i Danmark. De er ikke på nogen måde til last for Danmark, når de besøger deres familier eller holder ferie. Tværtimod. De bruger deres lokale lønninger fra udlandet i Danmark. Og når de flytter hjem igen til Danmark bidrager de samfundet med den internationale viden og netværk, de har opsamlet undervejs i deres udlandsophold.

Forslaget er med til at svække disse familiers bånd til Danmark, da de således bliver tvunget til at fravælge fx fødselsdage eller andre familiehøjtider af frygt for at blive dobbeltbeskattet. Deres ønske om at tage ud og bidrage til fremskridtet i Danmark mindskes markant, når de gang på gang bliver økonomisk straffet for at tage springet.

Mange danske virksomheder har tætte eksportforbindelser i disse lavskattelande. Disse eksportforbindelser kræver ofte udstationerede danske medarbejdere, og lovinitiativer der indskrænker muligheder for udstationerede medarbejdere vil derfor i sidste ende skade dansk eksport til lande, som Danmark ikke har en DBO med. Det bliver vanskeligere at finde danske borgere, som overhovedet ønsker at skabe disse bånd på vegne af danske ek-

sportvirksomheder. Det er i hvert fald uhensigtsmæssigt at lovgive på en måde, hvor disse lovlydige borgere kommer i klemme.

Der bør derfor i lovforslaget indføres særlige undtagelser for visse erhvervsaktive udlandsdanskere for at undgå skade på danske virksomheders eksportpotentiale. En evt. undtagelse bør omfatte medarbejdere udstationeret for danske virksomheder og internationale organisationer, som Danmark er medlem af.

Dansk arbejdsmarked og unge

Politikere opfordrer især unge danskere til at bringe inspiration og kompetencer fra udlandet med tilbage til Danmark fra fx studieforløb, udstationeringer, udvekslingsophold osv. Samme politikere pointerer ofte og med god grund, hvor vigtigt det er for det danske arbejdsmarked at have adgang til udenlandsk erhvervserfaring. Det virker derfor modsigende og kontraproduktivt, når man i stedet for at støtte fx unge i deres ønsker om at gøre netop dette, fremsætter lovinitiativer, som skræmmer dem væk fra tanken om at overhovedet tage til udlandet.

Det er som pointeret ovenfor uden tvivl positivt for det danske arbejdsmarked, at danske arbejdsgivere kan brede sig til lande uden for EU. Dette kan hurtigt blive svært, hvis medarbejdere skal frygte økonomiske repressalier. Her det vigtigt at være opmærksom på, at mange danske udstationerede ikke oppebærer en løn i udlandet på dansk niveau.

Det er, ligeledes uden tvivl, positivt for arbejdsmarkedet, at individer kan samle viden i udlandet og tage det med tilbage til Danmark. Flere blandt Danes Worldwides virksomhedsmedlemmer er derfor bekymrede for den skadevirkning lovforslaget kan få for Danmarks globale konkurrenceevne. En bekymring der ikke mindst skal ses i sammenhæng med, at regeringen i den seneste tid er fremkommet med flere lovinitiativer (pensionsstramninger og optjeningskrav på dagpenge), som netop gør tilværelsen for udlandsdanskere vanskeligere. En drastisk udvidelse af skattepligten opleves bredt om som endnu et tiltag i en negativ udvikling.

Vi mener derfor, såfremt man vælger at gennemføre lovforslaget i dets nuværende form, at man i det mindste bør udvide overgangsordningen således, at opholdskravet for fuld skattepligts indtræden indføres gradvist – fx fra nuværende 180 dage til 150 dage fra 2019 og til 120 dage i 2020 uden yderligere nedtrapninger. Opholdskriteriet bør være på minimum 120 dage.

Danske pensionister i udlandet

En stor del af de danskere som forlader arbejdsmarkedet vælger at tilbringe deres velfortjente otium i varmere verdensdele. Det drejer sig normalt om lande, hvor klimaet passer bedre til helbredet. At straffe danske pensionister, som ofte har givet mange år af sit liv til det danske arbejdsmarked – eller fx tidligere har repræsenteret Danmark i udlandet – virker urimeligt.

Det glæder derfor Danes Worldwide, at man har indskrevet en undtagelse for visse pensionerede udlandsdanskere. Vi mener dog, at rammen for undtagelsen er for snæver.

Udlandsdanske pensionister har fortsat stærke bånd til Danmark, hvor de har familie og venner. Dette har de, uanset om de har satset på fx Sydafrika, New Zealand eller Spanien som destination for deres otium. De tager ofte til Danmark om sommeren og besøger familien i julen. Alene dette, kombineret med en aldersbetinget risiko for sygdomme under rejsen, gør, at de nemt kan ende med at overskride den forslåede grænse på 90 dages ophold. Det bliver helt umuligt for disse danske borgere at holde forbindelsen til familien og barnomsvenner ved lige, hvis de til dagligt bor i et land med territorialbeskatning eller et nultskattelands, som Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med.

Det er ikke kun Frankrig eller Spanien de vælger at bosætte sig i. Udlandsdanske pensionister kan sagtens stå i en situation, hvor de, med udgangspunkt i gældende regler, allerede har investeret en livsopsparing til otium i et land, der passer bedre til helbredet. Disse pensionister vil opleve en halvering af opholdskriteriet som en bagudvendt straf.

Det virker derfor yderst vilkårligt og urimeligt, at man vil indsnævre undtagelsen til kun de to lande, især når undtagelsen viderefører den gældende opholdsregel på 180 dage men samtidig tillader beskæftigelse under opholdet i Danmark.

Danes Worldwide mener derfor at man bør undlade at diskriminere udlandsdanske pensionister, som har valgt at bosætte sig i andre lande end Frankrig eller Spanien. Vi mener, at undtagelsen bør gælde alle personer født før den 1. januar 1954, som har rådighed over en helårsbolig i bopælslandet og som har et sommerhus eller lejlighed uden bopælspligt i Danmark.

Arbejde under ophold i Danmark

Der, hvor vi adskiller os fra vores naboer, er den vanskelige sondring mellem ferieophold og arbejdsophold. Det er netop denne sondring, som skabte en del uvished og virkede afskrækkende på mange udlandsdanskere, som ikke kunne gennemskue, hvor meget man måtte arbejde under ferieophold ved fx at besvare mails, når der opstår en nødsituation på arbejdet i opholdslandet. I en vis udstrækning kan sådanne besvarelser af e-mails pludseligt føre til fuld skattepligt.

Det glæder derfor Danes Worldwide, at man nu vælger at følge OECD's modeloverenskomst lidt tættere og fjerner denne sondring. Det vil gøre livet væsentligt nemmere for rigtig mange udlandsdanskere og være til gavn for det danske eksport- såvel som arbejdsmarked.

Konklusion

Som følge af de ovenfor anførte argumenter mener vi som udgangspunkt, at antallet af opholdsdage bør forblive på 180 dage.

Alternativt mener vi, at en halvering af antallet af opholdsdage er for drastisk, formålet med loven taget i betragtning. Vi mener derfor, at antallet af opholdsdage ikke kan reduceres til mindre end 120 dage om året. Selv en sådan reduktion bør indføres med mindre antal dage ad gangen, fx fra 180 til 160 dage i 2019, fra 160 til 140 i 2020 og til slut fra 140 til 120 i 2021.

Til sidst mener vi, at undtagelsen for pensionister bosiddende i Frankrig og Spanien bør udvides til at omfatte alle pensionerede udlandsdanskere.

De bedste hilsner

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'AM Dalgaard', with a stylized, cursive script.

Anne Marie Dalgaard

Generalsekretær

Bilag 3

Skatteministeriet

Nicolai Eigtveds Gade 28

1402 København K

KRONPRINSESSEGADE 28

1306 KØBENHAVN K

TLF. 33 96 97 98

DATO: 22. marts 2018

SAGSNR.: 2018 - 629 ID NR.: 515268

lovgivningoekonomi@skm.dk + an@skm.dk + mw@skm.dk

Høring - over forslag til lov om ændring af kildeskatteloven (Modernisering af regler for indtræden af fuld skattepligt)

Ved e-mail af 23. februar 2018 har Skatteministeriet anmodet om Advokatrådets bemærkninger til ovennævnte forslag.

Advokatrådet har følgende bemærkninger:

Det er efter Advokatrådets opfattelse positivt, at Skatteministeriet lægger op til en modernisering af reglerne om fuld skattepligt på grund af den uforudsigelighed, som udviklingen i praksis har skabt bl.a. om afgrænsningen af opholdsbestemmelsen i kildeskattelovens 7.

Lovforslaget skaber imidlertid usikkerhed på en række nye områder, hvilket er retssikkerhedsmæssigt betænkeligt.

Ad indtræden af fuld skattepligt:

I lovforslaget lægges der op til, at der skal indføres enklere og mere objektive regler for indtræden af fuld skattepligt til Danmark. Fuld skattepligt vil efter lovforslaget indtræde, hvis en person har rådighed over en bolig og opholder sig i Danmark i mere end 90 dage inden for en periode på 12 måneder.

Lovforslagets bopælsbegreb udvides markant i forhold til de nugældende regler, idet begrebet fremover alene er baseret på objektive forhold, og der skelnes ikke mellem helårsboliger og sommerhuse ligesom hotelværelser, hotellejligheder, campingvogne mv. også udgør en bopæl.

Ifølge lovforslagets bemærkninger vil det være den reelle rådighed, der er afgørende og ikke en formel rådighed. Rådighed over venner og bekendtes bolig i mere end 2 måneder vil efter lovbemærkningerne medføre, at man anses for at have bopæl i Danmark.

Bopælsbegrebet, der finder anvendelse både i fra- og tilflytningssituationer, er således meget vidtrækkende og vil skabe usikkerhed om, hvornår man skattemæssigt anses for at have rådighed over en bopæl i Danmark.

Ved anvendelse af et meget vidtgående bopælskrav samtidig med indførelsen af regler, der alene baserer sig på objektive forhold og ikke på tilknytningen til Danmark vil lovforslaget indebære, at personer med en begrænset tilknytning til Danmark fremover kan blive fuldt skattepligtige hertil.

Ad ophør af fuld skattepligt:

Efter lovforslagets 1, stk. 4, vil en person, der opgiver sin helårsbolig, men som bevarer et sommerhus, tidligst have opgivet sin fulde skattepligt 12 måneder efter fraflytningen. Dvs. selvom personen alene opholder sig i Danmark i få (eller ingen) dage efter at være fraflyttet, vil skattepligten ikke ophøre med virkning fra tidspunktet for fraflytning. Personen, der vil opgive sin fulde skattepligt med virkning fra den egentlige fraflytning tvinges dermed til at sælge eller udleje sit sommerhus (der er egnet til helårsbolig) uopsigeligt i 3 år. Der er ikke noget juridisk (eller kontrolmæssigt) argument for at lade den fulde skattepligt bevare i 12 måneder.

Med forslaget opstår en asymmetri mellem tilflytnings- og fraflytningssituationen. Det fremgår således af forslagets 1, stk. 3, til en ny 7, stk. 1, i kildeskatteloven, at reglerne for indtræden af fuld skattepligt for personer med bopæl i Danmark objektiveres, således at den fulde skattepligt indtræder efter 90 dages ophold i Danmark i en 12 måneders periode. I modsætning til 8a skal indtræden af fuld skattepligt som følge af ophold her i 90 dage over en 12 måneders periode regnes med virkning fra første opholdsdag. Dette svarer også til den gældende retstilstand.

Forslaget vil medføre, at en person, der ved fraflytning fra Danmark ønsker at bevare rådigheden over et sommerhus her i landet, vil være fuldt skattepligtig både i det land den pågældende flytter til og i Danmark de første 12 måneder efter fraflytningen. Dette vil have vidtrækkende konsekvenser ved f.eks. udstationering til lande, som Danmark ikke har dobbeltbeskatningsaftaler med. Det bemærkes i den forbindelse, at der også er EU-lande, som Danmark ikke har dobbeltbeskatningsaftale med. Forslaget vil også skabe usikkerhed ved fraflytning til lande, som Danmark har indgået dobbeltbeskatningsaftale med, hvor det skattemæssige hjemsted fremover skal afgøres efter overenskomsterne.

Med forslaget opstår der således som nævnt en asymmetrisk situation, som kunne løses ved, at man lod den fulde skattepligt ophøre allerede fra det egentlige fraflytningstidspunkt, hvis personen i en periode på 12 måneder efter fraflytningen opholdt sig her i mindre end 90 dage.

Ad fravigelse af 90-dagesreglen:

Efter forslagets 1, stk. 2, gælder reglen om 90 dages ophold ikke for personer, der ikke er fuldt skattepligtige til et andet land på grund af hjemsted, bopæl eller lignende kriterium. Det vil sige, at en person, der har rådighed over et sommerhus, en ejendom uden bopælspligt eller en bekendts bolig i Danmark, men er bosat i et land, hvor vedkommende ikke er undergivet fuld skattepligt, vil blive fuldt skattepligtig til Danmark fra første dag, personen tager ophold her. Ved fraflytning opretholdes den fulde skattepligt, hvis den pågældende har rådighed over et sommerhus, uanset om der efter fraflytningen tages ophold i sommerhuset, jf. forslagets 1, stk. 4.

Et krav om fuld skattepligt til et andet land forekommer meget vidtrækkende, og det er efter lovforslaget uklart, hvilke krav der konkret stilles til andre landes skattelovgivning for, at betingelsen om fuld skattepligt er opfyldt. Indtræden af fuld skattepligt til Danmark kan have betydelige økonomiske konsekvenser for

personer, der bor og opholder sig i lande, som Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsaftale men også for personer, der opholder sig i lande, der har et skattesystem, der baserer sig på territorialprincippet. Advokatrådet skal derfor anbefale, at kriteriet præciseres i lovforslaget.

Med venlig hilsen


Torben Jensen

**HØRING OVER UDKAST TIL FORSLAG TIL LOV OM ÆNDRING AF KILDESKATTELOVEN
(MODERNISERING AF REGLER FOR INDTRÆDEN AF FULD SKATTEPLIGT) (J.NR. 2017-5082)**

Skatteministeriet har den 26. februar 2018 sendt udkast til forslag til lov om ændring af kildeskatteloven (Modernisering af regler for indtræden af fuld skattepligt) i høring.

Udkastet har været behandlet i Danmarks Skatteadvokaters bestyrelse, der fungerer som Danske Advokaters skattefagudvalg.

Danske Advokater har nedenstående bemærkninger til udkastet.

1. Generelt

Indledningsvis skal det bemærkes, at de gældende skattepligtsregler har givet anledning til udfordringer med reglernes anvendelse i praksis, hvis en person, der har erhvervet bopæl i Danmark, har varetaget indtægtsgivende erhverv under ophold her i landet. Her har udgangspunktet været, at den fulde skattepligt indtræder, fordi opholdet ikke har været et kortvarigt ophold "på grund af ferie eller lignende". Selv sporadisk varetagelse af indtægtsgivende erhverv under ophold i Danmark, der i øvrigt må karakteriseres som ferieophold mv., har givet anledning til problemer.

De foreslåede regler i udkastet ser ud til at fjerne denne problemstilling, hvilket i sig selv er et prisværdigt politisk initiativ.

De foreslåede regler i udkastet indeholder imidlertid også betydelige stramninger, der giver Danmark en ikke ubetydelig beskatningsret til indkomst, som Danmark ikke i øvrigt efter de gældende regler har ret til at beskatte.

Danske Advokater stiller sig også tvivlende over for bemærkningerne i udkastets punkt 4, hvor følgende anføres:

"På den baggrund vurderes de umiddelbare provenumæssige konsekvenser ved lovforslaget at være meget begrænsede." (vores understregning)

På længere sigt, når overgangsreglerne udtømmes, forekommer bemærkningen at hvile på et usikkert grundlag, med mindre adfærdsvirkningen indregnes fuldstændigt, således at fraflyttede personer afhænder boliger i Danmark, der er egnet til helårsbeboelse.

Som stramningerne er beskrevet i udkastet, ser de således ud til at ramme personer, der i Danmark har rådighed over en bolig, som er egnet til helårsbeboelse, og som er bosiddende i lande, som Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, og/eller som enten ikke har et

indkomstskattesystem, eller som beskatter indkomst efter et territorialprincip. Det er et politisk valg, om Danmark ønsker at udstrække fuld dansk skattepligt på sådanne personer, selv om de alene har sporadisk kontakt med Danmark, der ikke efter en almindelig opfattelse vil betyde, at de er bosiddende eller hjemmehørende i Danmark. Et sådant valg bør imidlertid træffes på et oplyst grundlag af Folketinget.

2. Forholdet til lande, hvortil indrejse – efter lokale regler – ikke udløser fuld skattepligt og/eller som Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med

Personer, der har været fuldt skattepligtige til Danmark, men som efter 1. januar 2019 flytter til eller opholder sig i et land, hvor de pågældende personer ikke bliver/er fuldt skattepligtige, og/eller som Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, vil med de foreslåede regler opleve en betydelig skærpelse i forhold til de gældende regler, hvis de fortsat har en bolig i Danmark, der er egnet til helårsbeboelse.

Eksempelvis vil en dansk statsborger, der bor i Dubai eller efter 1. januar 2019 flytter fra Danmark til Dubai, blive ramt af de foreslåede regler, hvis den pågældende fortsat efter flytningen har et sommerhus eller en anden bolig i Danmark, der er egnet til helårsbeboelse. Besøger den pågældende efter flytningen Danmark, vil vedkommende blive fuldt skattepligtig til Danmark fra det tidspunkt, hvor vedkommende første gang tager ophold i Danmark. Danmark vil således beskatte indkomst, herunder også indkomst fra Dubai, uanset at de pågældende personer ikke arbejder eller i øvrigt udøver indtægtsgivende virksomhed i Danmark. Danmark vil f.eks. også tilegne sig beskatningsretten til fast ejendom i Dubai og værdipapirer mv., der ikke i øvrigt har en tilknytning til Danmark.

Et eksempel med flytning til Frankrig eller Spanien medfører ikke de samme konsekvenser, fordi der i begge disse lande normalt indtræder fuld skattepligt, når en person rejser dertil med henblik på en mere varig tilstedeværelse i landet. Disse personer bliver dog også ramt negativt af de foreslåede regler, hvis de ikke omfattes af overgangsreglerne (udkastets § 2, stk. 3 og 4), jf. nedenfor. En indtræden af fuld skattepligt til Danmark for en person, der tilbringer noget tid i Danmark, men som i øvrigt lever sit normale liv i Frankrig eller Spanien, vil betyde dansk globalindkomstbeskatning samtidig med, at der ikke kan ske den sædvanlige fordeling af beskatningsretten og lempelse af dobbeltbeskatning efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, fordi Danmark for tiden ikke har dobbeltbeskatningsaftaler med Frankrig og Spanien.

Efter udkastet til lovforslag er det ikke klart, hvad der præcist ligger i "fra første dag personen tager ophold", herunder om f.eks. transitophold i Københavns Lufthavn er tilstrækkeligt til at udløse indtræden af den fulde skattepligt. Skatteministeriet bedes oplyse, om det er tanken, at et transitophold i Københavns Lufthavn forbindelse med transport fra f.eks. Dubai til Oslo er tilstrækkeligt til at udløse indtræden af den fulde skattepligt. Ligeledes synes det heller ikke at være klart, om en person, der er bosiddende i Dubai, og som har rådighed over en bolig i Danmark, der er egnet til helårsbeboelse, vil blive undergivet fuld skattepligt, hvis vedkommende f.eks. tager til Danmark for at deltage i et nært familiemedlems begravelse.

Skatteministeriet bedes også tage stilling til følgende eksempler:

Eksempel

En fodboldspiller, der er bosiddende i England, og der beskattes som "resident non-domiciled", har et sommerhus i Danmark. Fodboldspilleren spiller på det danske fodboldlandshold. I forbindelse med en kamp mellem Danmark og et andet land, der foregår i Parken i København i løbet af 2019, tager fodboldspilleren ophold i Danmark i forbindelse med træningen op til kampen og spiller i sagens natur også selve landskampen. Vil en sådan person blive fuldt skattepligtig til Danmark som følge af dette ophold?

Eksempel

En person har været bosiddende uden for Danmark i en periode på 30 år og bor på nuværende tidspunkt i Schweiz, hvor han ikke er undergivet globalindkomstbeskatning. Personen har fået et barn med en kvinde i Danmark. Barnet er ikke myndigt. Han er ikke samlevende med kvinden og bor ikke sammen med kvinden, når han er i Danmark for at være sammen med sit barn. Derimod har han købt en lejlighed uden bopælspligt, således at han kan være tæt på den skole, som barnet går i. Han er sammen med sit barn i Danmark en uge om måneden. Han arbejder ikke, når han er i Danmark. Vil en sådan person blive fuldt skattepligtig til Danmark som følge af disse ophold, når han har rådighed over en lejlighed uden bopælspligt, der utvivlsomt er egnet til helårsbeboelse?

Den foreslåede bestemmelse i § 1, nr. 4, i udkastet til lovforslag, hvor der foreslås indsat en ny § 8 b i kildeskatteloven regulerer ophør af skattepligt efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, når den fraflyttede har rådighed over et sommerhus i Danmark. Bestemmelsen gælder ikke for personer, der ikke er fuldt skattepligtige til et andet land, jf. den foreslåede affattelse af kildeskattelovens § 7, stk. 2.

Eksempel

A og B flytter efter 1. januar 2019 til et land, som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med. Dette land har ikke et indkomstskattesystem eller beskatter indkomst efter territorialprincippet. A og B har et sommerhus i Danmark, der er egnet til helårsbeboelse. Som følge af de foreslåede bestemmelser i kildeskattelovens §§ 7, stk. 2, og 8 b vælger A og B i forbindelse med fraflytningen at gaveoverdrage sommerhuset til deres voksne børn, C og D. Der er mellem parterne enighed om, at A og B vederlagsfrit kan anvende sommerhuset i f.eks. 3 uger i juli hvert år.

Vil en sådan aftale om vederlagsfri benyttelse statuere, at der fortsat er rådighed over et en bolig, der er egnet til helårsbeboelse, uanset at ejendomsretten til boligen er overdraget fra A og B til C og D? Vil det gøre en forskel, hvis der ikke foreligger en egentlig aftale, men at C og D f.eks. blot tilbyder A og B, at de kan anvende sommerhuset vederlagsfrit i en nærmere bestemt periode (der ikke overstiger 90 dage inden for en periode på 12 måneder)? Vil det gøre en forskel, hvis A og B har en ret til at benytte sommerhuset i den pågældende periode mod betaling af en markedsleje for at benytte sommerhuset?

3. Forholdet til lande, hvortil indrejse – efter lokale regler – ikke udløser fuld skattepligt, men som Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med

Personer, der har været skattepligtige til Danmark, men som efter den 1. januar 2019 flytter til et land, hvor de ikke anses for fuldt skattepligtige i lovforslagets forstand, men hvormed Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst, vil med de foreslåede regler også opleve en betydelig skærpelse i forhold til gældende regler, hvis de fortsat har en bolig i Danmark, der er egnet til helårsbeboelse, og de i det pågældende land undergives territorialbeskatning.

Eksempelvis vil danske statsborgere, der bor i eller efter 1. januar 2019 flytter fra Danmark til Schweiz, blive ramt af de foreslåede regler, hvis de:

- a) efter flytningen fra Danmark har rådighed over en bolig i Danmark, der er egnet til helårsbeboelse
- b) efter flytningen undergives territorialbeskatning i Schweiz, og
- c) efter flytningen besøger Danmark.

En person, der opfylder disse betingelser, vil blive fuldt skattepligtig til Danmark fra det tidspunkt, hvor vedkommende første gang tager ophold i Danmark. Dette vil udløse selvangivelsespligt, og en dobbeltbeskatningssituation (pga. globalindkomstbeskatningen) vil skulle løses efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten, herunder credit for dobbeltbeskatning.

Danske Advokater antager, at en person, der har sin bopæl i Schweiz, arbejder i Schweiz og normalt opholder sig i Schweiz, af de danske skattemyndigheder vil blive anset som hjemmehørende i Schweiz efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Schweiz, uanset at vedkommende efter de foreslåede regler må tåle indtræden/genindtræden af fuld dansk skattepligt. Danske Advokater antager således, at Danmark ikke – uanset § 7, stk. 2, jf. § 1, stk. 1, nr. 1 – kan beskatte indkomster, som Danmark ikke har beskatningsretten til efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Skatteministeriet bedes bekræfte, om dette er en korrekt antagelse.

Et andet eksempel, som rammes af de foreslåede regler, er en dansk statsborger, der som resident but not domiciled bor og arbejder i England, og som eksempelvis har rådighed over sin venindes eller hustrus bolig i Danmark (uanset at denne bolig ikke er et sommerhus). Det kan også være, at rådigheden over en bolig er hos den pågældende persons forældres store ejendom, hvor der er et eller flere værelser en sidefløj eller andet til rådighed. Blot en enkelt besøgsdag i Danmark vil medføre, at den pågældende person bliver fuldt skattepligtig til Danmark. Danmark vil i så fald beskatte al indkomst herunder også løn fra England. Der kan ganske vist opnås credit for dansk beskatning efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten, men beskatningen vil herefter svare til dansk beskatning.

4. Forholdet til EU-retten

Under punkt 8 i udkastet til lovforslag anføres det, at lovforslaget ikke indeholder EU-retlige aspekter.

Danske Advokater er ikke ubetinget enig i det anførte, hvilket kan belyses med følgende eksempel:

Eksempel

A og B har bopæl i Danmark. De har to hjemmeboende børn. Den 1. februar 2019 flytter A og B samt deres børn til England, hvor de bosætter sig i London. A og B har i England fået ansættelse hos en engelsk virksomhed. I forbindelse med fraflytningen sælger A og B deres hus i Danmark, der hidtil har været familiens helårsbolig. A og B beskattes i forbindelse med fraflytningen af urealiserede avancer på aktier. A og B ejer et sommerhus i Danmark, der er egnet til helårsbeboelse. I England bliver A og B "resident but non-domiciled" og beskattes på "remittance basis", hvilket vil sige, at A og B beskattes af indkomst fra kilder i England og indkomst fra kilder uden for England, der overføres til England. Beskatningen er således en territorialbeskatning. A bliver i forbindelse med sit arbejde for sin engelske arbejdsgiver sendt på en tjenesterejse til Danmark, hvor A skal opholde sig i en uge i marts 2019.

Som følge af den foreslåede affattelse af kildeskattelovens § 7, stk. 2, 3. pkt., anses A ikke for fuldt skattepligtig til England, idet han beskattes som "resident but non-domiciled". A's skattepligt til Danmark indtræder på det tidspunkt i marts 2019, hvor han tager ophold i Danmark, jf. § 7, stk. 2, 1.

pkt., da A har et sommerhus i Danmark, der er egnet til helårsbeboelse, og ikke anses som fuldt skattepligtig til England.

A pålægges derved en byrde, idet A skal selvangive sin globale indkomst til Danmark efter reglerne i personskattelovens § 14 med helårsomregning af periodeindkomsten.

Efter Danske Advokaters opfattelse er det usikkert, om de foreslåede regler i relation til EU-lande, der måtte have territorialbeskatning, er forenelig med EU-rettens bestemmelser om arbejdskraftens fri bevægelighed. A bliver således pålagt en byrde, som han ikke ville være pålagt, hvis han havde boet og arbejdet for en virksomhed i et EU-land med globalindkomstbeskatning for personer. Restriktionen kan efter EU-Domstolens faste praksis om beskyttelse af staternes skatteprovenu næppe anses at være begrundet i tvingende almene hensyn. Efter Danske Advokaters opfattelse bør den foreslåede bestemmelse i § 7, stk. 2, enten udgå eller som minimum modificeres, således at den alene finder anvendelse på lande, der ikke er medlem af EU.

5. Beskrivelse af andre landes regler om fuld skattepligt

Beskrivelsen af en række andre landes regler om fuld skattepligt bør være mere udførlig.

Danske Advokater anbefaler, jf. nedenfor, at § 7, stk. 2, i udkastet udgår. Såfremt den foreslåede bestemmelse ikke udgår, anbefaler Danske Advokater, at bl.a. England og Schweiz tillige nævnes i listen over lande, hvor skattesystemet belyses. Uden at England nævnes specifikt, synes der at være fremhævet et eksempel (side 20 i udkastet til lovforslag), som er baseret på det engelske

beskatningssystem. Der bør tydeligere tages stilling til, hvilke beskatningsordninger i disse lande, som Danmark anser for diskvalificerende i forhold til at blive anset som fuldt skattepligtig til det pågældende land, herunder bør der være en udførlig beskrivelse af, hvilke oplysninger de danske skattemyndigheder kan afkræve personer, der flytter til lande, hvor der er mulighed for territorialbeskatning. Eksempelvis om de danske skattemyndigheder vil anlægge den synsvinkel, at der er en formodning for, at personer med rådighed over en bolig i Danmark, der er egnet til helårsbeboelse, og som bor i et land med mulighed for territorialbeskatning, også er underlagt denne territorialbeskatning. Som forslaget er affattet, må det formodes, at personer, som enten er anset som "Resident but non- domiciled" i England eller er under "pauschal-beskatning" i Schweiz, ikke anses som fuldt skattepligtige til de pågældende lande.

6. Forslag

Danske Advokater er enig i, at der er et behov for at modernisere de gældende regler om fuld skattepligt og gøre dem enklere og mere objektive.

En fornyelse af reglerne om indtræden af fuld skattepligt kunne dog gennemføres ved en mere simpel model end den, som Skatteministeriet foreslår. Danske Advokater skal derfor foreslå nedenstående mere simple model, som heller ikke indfører et særligt skatteretligt bopælsbegreb.

For det første kan man fastholde det klassiske subjektive bopælsbegreb, der har været i dansk ret i mere end 100 år. En sådan fastholdelse kan ske via direkte indarbejdelse af de oprindelige forarbejder i lovteksten. På den måde kan der fra politisk side gøres op med de forsøg, som skattemyndighederne i praksis har gjort på at objektivere bopælsbegrebet. Det bør således klart fremgå af loven, at bopæl indtræder, når en person flytter til Danmark og etablerer husstand her i landet. En sådan retsstilling er i overensstemmelse med en almindelig opfattelse af situationen. Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, kunne affattes på følgende måde:

"Pligt til at svare indkomstskat til staten i overensstemmelse med reglerne i denne lov påhviler:

1. personer, der ved at etablere husstand, leje sig bolig eller ved andre foranstaltninger har tilkendegivet, at vedkommende har til hensigt at have sit primære hjemsted (bopæl) her i landet,"

Samtidig bør der indføres en toleranceregel på 183 dage for kvalificeret ophold uden hensyntagen til opholdets karakter. En sådan regel kan træde i stedet for den objektive 90 dages-regel, der foreslås i udkastet til lovforslag

Sådanne regler vil flugte mere med skattepligtsregler i lande, som Danmark normalt sammenligner sig med.

Kildeskattelovens § 7, stk. 1, kunne affattes således:

”For en person, der har bopæl her i landet, indtræder skattepligten efter § 1, stk. 1, nr. 1, først, når den pågældende tager ophold her i landet i en periode på mere end 183 dage inden for en periode på 12 måneder, jf. dog stk. 2. I perioden på 183 dage indgår kun dage, der har været rådighed over en bolig. Skattepligten indtræder fra opholdets første dag.”

Den foreslåede bestemmelse i § 1, nr. 2, i udkastet til lovforslag, hvor kildeskattelovens § 7, stk. 2, foreslås nyaffattet, bør udgå.

En sådan model vil sikre, at personer ikke længere skal forholde sig til opholdets karakter. De nuværende regler er i forvejen – som også erkendt af Skatteministeriet – ganske komplicerede i praksis, når det gælder arbejdsrelateret ophold (tr. ferieophold osv.).

Modellen sikrer samtidig, at alene personer, der rent faktisk flytter til Danmark (dvs. ud fra en almindelig opfattelse af situationen), bliver behandlet som fuldt skattepligtige personer. Personer, der således alene er ganske kortvarigt i Danmark, herunder pensionister bosiddende i eksempelvis England men med dansk sommerhus, eller personer, der primært varetager deres almindelige indtægtsgivende arbejde i udlandet, men eksempelvis er dansk gift og med bolig i Danmark, bliver således ikke fanget af dansk fuld skattepligt med globalindkomstbeskatning til følge.

En sådan model vil give mere afbalancerede resultater end den foreslåede og som en yderligere fordel ved den simple ordlyd, behøver man ikke med overgangs/ikrafttrædelsesreglerne i lovforslagets § 2, stk. 3 og 4, at afbøde negative virkninger ved de foreslåede regler for eksisterende sommerhusejere. Overgangsreglerne må antages at være formuleret, fordi udlandsdanskere med sommerhuse i Danmark (herunder pensionister bosiddende i Spanien/Frankrig) ellers kunne blive tvunget til at sælge deres sommerhuse. Overgangsreglen har dog begrænset effekt, da den alene gælder eksisterende sommerhusejere eller de personer, som bliver ejere af et sommerhus inden 1. juli 2018. Efter et regelforenklingshensyn er argumentet for at lade den foreslåede nyaffattelse af kildeskattelovens § 7, stk. 2, udgå stærkere end at bibeholde den foreslåede regel.

I udkastet til lovforslag § 1, nr. 4, foreslås indsat følgende bestemmelse i kildeskatteloven:

”§ 8 b. Uanset rådighed over et sommerhus som nævnt i ejendomsvurderingslovens § 4, nr. 3 og 4, der er egnet til helårsbeboelse, ophører skattepligten efter § 1, stk. 1, nr. 1, når personen ikke har opholdt sig her i landet i en eller flere perioder som samlet overstiger 90 dage inden for 12 måneder. 1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis personen har rådighed over andre boliger end sommerhuse som nævnt i ejendomsvurderingslovens § 4, nr. 3 og 4, eller hvis sommerhuset i løbet af de 12 måneder, hvor opholdet ikke har oversteget 90 dage, har været benyttet som helårsbolig for personen eller dennes ægtefælle eller

samlever. 1. pkt. gælder endvidere ikke personer, der ikke er fuldt skattepligtige til et andet land, jf. § 7, stk. 2.” (vores understregninger)

I bemærkningerne til § 1, nr. 4, er der givet følgende eksempel på, hvordan bestemmelsen skal fortolkes:

”Eksempel 1 En person har hidtil boet i Danmark og ejer en helårsbolig og et sommerhus. Herefter sælger personen helårsboligen og flytter til udlandet den 1. februar 2020, hvor personen bliver fuldt skattepligtig efter reglerne i dette land. Herefter opholder personen sig kun i Danmark i forbindelse med ferie og familiebesøg og opholdene varer mindre end 90 dage indenfor 12 måneder regnet fra fraflytningsdagen den 1. februar 2020. Idet opholdene i Danmark har været mindre end 90 dage indenfor 12 måneder regnet fra fraflytningsdagen, dvs. fra 1. februar 2020 til 1. februar 2021, og sommerhuset i denne periode ikke har været anvendt som helårsbolig, vil skattepligten ophøre den 1. februar 2021.” (vores understregninger)

Det fremgår heraf, at en person, der opgiver sin helårsbolig, men som bevarer et sommerhus, tidligst har opgivet sin fulde skattepligt 12 måneder efter fraflytningen. Det vil sige, at selv om personen alene opholder sig i Danmark i få (eller ingen) dage efter at være fraflyttet, vil skattepligten ikke ophøre med virkning fra tidspunktet for fraflytning. Personen, der vil opgive sin fulde skattepligt med virkning fra den egentlige fraflytning, tvinges dermed til at sælge eller udleje sit sommerhus (der er egnet til helårsbolig) uopsigeligt i 3 år. Der ses ikke at være et juridisk (eller kontrolmæssigt) argument for at lade den fulde skattepligt fortsætte i 12 måneder efter den egentlige fraflytning.

Med forslaget opstår en asymmetri mellem tilflytnings- og fraflytningssituationen. Det fremgår således af forslaget § 1, nr. 3, til en ny § 7, stk. 1, i kildeskatteloven, at reglerne for indtræden af fuld skattepligt for personer med bopæl i Danmark objektiveres, således at den fulde skattepligt indtræder efter 90 dages ophold i Danmark i en 12 måneders periode. I modsætning til den foreslåede § 8 b skal indtræden af fuld skattepligt som følge af ophold her i 90 dage over en 12 måneders periode regnes med virkning fra første opholdsdag. Dette svarer også til den gældende retstilstand.

Danske Advokater skal på den baggrund foreslå, at der foretages ændringer i udkastet, således at der skabes symmetri mellem tilflytnings- og fraflytningssituationen.

Med venlig hilsen

Helle Hübertz Krogsøe
Vicedirektør
chb@bachmann-partners.dk

Christian Bachmann
Formand for Danmarks Skatteadvokater hbk@danskeadvokater.dk