

A stylized illustration in shades of blue and black. It depicts a person's hands typing on a laptop keyboard. To the left of the laptop is a clock face and a coffee cup with a spoon. The background features abstract shapes like circles and splatters.

En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1

Juridisk kandidatspeciale

Simone Grønborg Andreasen - 4. december 2019

Titelblad

Danske Titel	En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk.1.
Engelske titel:	An analysis of under which circumstances a stay in Denmark is to be considered as a short-term stay due to holiday or similar, as expressed in the Source Taxation Act article 7 (1).
Uddannelse:	Kandidatuddannelsen i Jura ved Aalborg Universitet
Projektbetegnelse:	Kandidatspeciale
Antal anslag:	125.361 (samt abstract: 2.446)
Antal normalsider:	52,23
Fagområde:	Skatteret
Vejleder	Jacob Krushave Larsen
Forfatter:	Simone Grønberg Andreasen (studienummer: 2013-4745)
Afleveringsdato:	4. december 2019

Indholdsfortegnelse

1	Emnefelt	5
1.1	Indledning	5
1.2	Problemformulering	6
1.3	Metode og retskilder	7
1.4	Afgrænsning	8
1.5	Fremgangsmåde	9
2	Subjektiv skattepligt ved tilflytning	9
2.1	Skattepligt	9
2.2	Subjektiv skattepligt efter KSL § 1 stk. 1 nr. 1, jf. KSL § 7 stk. 1	10
2.3	Bevisbyrden	12
3	Fortolkning af § 7 stk. 1	12
3.1	Subjektiv formålsfortolkning af KSL § 7 stk. 1, 2. pkt	13
3.2	Ordlydsfortolkning KSL § 7 stk. 1, 2. pkt	15
4	Analyse af omfanget af udtrykket ”kortvarigt”	16
4.1	Overblik	16
4.1.1	Skøn under regel	17
4.2	3-måneders reglen	18
4.3	180-dages reglen	19
5	Analyse af omfanget af udtrykket ”ferie eller lignende”	20
5.1	Overblik	20
5.2	Indtægtsgivende erhverv vs. ferie eller lignende	21
5.3	Regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv	23
5.4	Enkeltstående og sporadisk indtægtsgivende aktivitet	24
5.4.1	Enkeltstående	24
5.4.2	Skats styresignal - SKM2013.715.SKAT	26
5.4.2.1	Ad 1 – Der må højst udføres arbejdsopgaver i 10 dage indenfor en 12 måneders periode	28
5.4.2.2	Ad 2 – Arbejdsopgaverne er ikke udtryk for et fast mønster	29

5.4.2.3	Ad 3 – Arbejdsopgaverne må ikke specifikt eller i væsentlig omfang rette sig mod Danmark.....	32
5.4.2.4	Ophold der strækker sig udover 10 dage	36
5.5	Sporadisk	42
6	Andre forhold af betydning for den konkrete vurdering.....	43
6.1	Økonomisk betydning - indtægtsgivende	44
6.2	Overvejende feriemæssigt præg – formålet med opholdet	48
6.3	Hvad hvis skatteyderen ikke opholder sig i boligen når denne har indtægtsgivende aktiviteter?.....	50
6.4	Tilknytning til et andet land.....	52
7	Konklusion.....	54
8	Abstract	57
9	Litteraturliste	58

1 Emnefelt

1.1 Indledning

Reglerne om subjektiv skattepligt, for fysiske personer, reguleres i Kildeskatteloven (KSL) og bestemmer, hvilke skatteydere skattereglerne kan gøres gældende for.¹

Det fastlægges i KSL § 1, hvornår en fysisk person er fuldt skattepligtig til Danmark. Ifølge KSL § 1 kan en fysisk person blandt andet blive fuldt skattepligtig, såfremt den fysiske person har bopæl i landet jf. § 1 stk. 1 nr. 1. Såfremt personen ikke har bopæl her i landet kan en række subsidiære forhold medføre fuld skattepligt jf. § 1 stk. 1 nr. 2-4. Med den stigende internationalisering og globalisering er muligheden for ophold i udlandet og ægteskaber på tværs af landegrænser med videre udvidet i forhold til tidligere. Dette betyder at beskatningsreglerne ved fraflytning og tilflytning er meget relevante.

I tilflytningssager er bopælskriteriet i KSL § 1 stk. 1 nr. 1 en nødvendig men ikke tilstrækkelig betingelse for, at statuere fuld skattepligt. Her er det yderligere en betingelse, at skatteyderen har taget ophold i Danmark jf. KSL § 7 stk. 1. Såfremt skatteyderen har bopæl i Danmark, men ikke tager ophold i KSL § 7 stk. 1 forstand, indtræder der dermed ikke fuld skattepligt til Danmark. Bestemmelsen har alene betydning ved tilflytning.²

Ordlyden af KSL § 7 stk. 1 er som 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.”

Opholdskravet i KSL § 7 stk. 1 omfatter således ikke ophold her i landet, som anses for kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende, jf. KSL § 7 stk. 1, 2. pkt.

¹ Kerzel (2015), side 708

² Kerzel (2015), side 720

En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1

Udtrykket kortvarigt på grund af ferie eller lignende i KSL § 7 stk. 1 specificeres ikke yderligere i loven og har dermed medført en del tvivl og en række afgørelser på området.³ Tvisten, i de enkelte afgørelser, omhandler, hvad der skal til, før et ophold ikke kan betragtes som ”kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende”. Særligt er der tvivl om, hvornår et ophold kan betragtes som ferie eller lignende.

Den manglende klarhed af, hvornår der i tilflytningssituationer indtræder fuld skattepligt i de tilfælde en skatteyder har bopæl i Danmark, blev i 2018 forsøgt løst ved et lovforslag til en lovændring af KSL § 7 stk. 1. Lovforslagets essens var, at objektivisere kriterierne i § 7 stk. 1, således reglerne fremstod klare og uden skøn. Lovforslaget blev ikke vedtaget, da objektiviseringen af kriterierne forventedes at ville medføre en række uhensigtsmæssige følger.⁴ KSL § 7 stk. 1 står således i dag, som den altid har stået.

Anvendelsesområdet af KSL § 7 stk. 1 har stor betydning for en skatteyder, der eksempelvis har arbejde i udlandet men en bopæl i Danmark. Her er det uklart hvad skatteyderens arbejdsmæssigt kan foretage sig i Danmark, uden af ifalde fuld skattepligt.⁵ I dette speciale søges derfor en præcisering af, hvornår der er tale om ophold efter KSL § 7 stk. 1.

1.2 Problemformulering

I dette speciale foretages en retsdogmatisk analyse af Kildeskatteloven § 7 stk. 1, hvorefter en skatteyder, der har bopæl i Danmark, først indtræder i fuld skattepligt når denne tager ophold i Danmark, der ikke anses som kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende. I speciale vil følgende problemformulering derfor belyses:

Hvornår anses et ophold i Danmark for værende kortvarigt på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1?

³ Michelsen (2019), side 801

⁴ Lovforslag om ændring af kildeskatteloven, skatteudvalget 2017/18 – JR. nr. 2017-5082.

⁵ Lovforslag om ændring af kildeskatteloven, skatteudvalget 2017/18 – JR. nr. 2017-5082.

1.3 Metode og retskilder

Problemformuleringen er i specialet undersøgt ved anvendelse af den retsdogmatiske metode. Formålet med anvendelse af den retsdogmatiske metode er at udarbejde en faglig funderet præsentation af retsstillingen indenfor det valgte område.⁶ Emnet belyses ved en beskrivelse, fortolkning og systematisering af gældende ret på området. Som empirisk grundlag for specialet anvendes dansk lovgivning, herunder lovforarbejder, retspraksis, administrativ praksis, cirkulærer samt retslitteraturen.

Dansk lovgivning og retspraksis er begge bindende retskilder i dansk ret og tillægges begge betydelig retskildeværdi.⁷ Kildeskatteloven udgør lovgrundlaget for beskatning af fysiske personer. I fortolkningen af loven anvendes en subjektiv formålsfortolkning samt en ordlydsfortolkning. Forarbejderne til Kildeskattelovens inddrages ligeledes som fortolkningsbidrag til loven og tillægges stor retskildeværdi.

Administrativ praksis inddrages i fremstillingen og tillægges nogen retskildeværdi. Hovedparten af relevant praksis indenfor specialets retsområde behandles af Skatterådet og Landskatteretten, hvorfor disse afgørelser udgør en stor del af fastlæggelsen af retstilstanden. I specialet anvendes udtrykket afgørelse i stedet for afgørelse, idet de administrative myndigheder selv anvender det udtryk.

Cirkulærer i form af den juridiske vejledning og styresignaler fra Skattestyrelsen anvendes i den retsdogmatiske analyse af problemformuleringen, og tillægges en mindre retskildeværdi, idet de er et udtryk for Skattestyrelsens opfattelse af gældende ret. Den juridiske vejledning vil primært blive anvendt som fortolkningsbidrag og hjælp til at fastlægge praksis på retsområdet og derigennem retstilstanden. Det er den juridiske vejledning 2019-2 der anvendes i specialet, på nær ved reference fra praksis. Ved henvisning til den juridiske vejledning i specialet, vil der dermed være tale om den juridisk vejledning 2019-2, medmindre andet fremgår. Forfatteren er opmærksom på at cirkulærer ikke er bindende for domstolene, men anser dem stadig for at have en vis retskildeværdi, idet de er et udtryk for Skattestyrelssens opfattelse af retstilstanden.⁸

⁶ Munk-Hansen (2018), side 204f

⁷ Evald (2000), side 16

⁸ Evald (2000), side 24

En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1

Retslitteraturen anses ikke som en retskilde og tillægges derfor ikke retskildeværdi.⁹ Retslitteratur kan dog bidrage til andre forfatteres opfattelse af retstilstanden på området, hvilket kan bidrage til den retsdogmatiske analyse i dette speciale.

1.4 Afgrænsning

Indtræden af fuld skattepligt ved tilflytning er et brede emnefelt, hvorfor der foretages en afgrænsning af, hvad specialet undersøger.

Der er flere muligheder for at ifalde fuld skattepligt ved tilflytning, end efter KSL § 1 stk. 1 nr. 1 jf. KSL § 7 stk. 1. Såfremt en skatteyder opfylder betingelserne i KSL § 1 stk. 1 nr. 2-4, vil denne ligeledes indtræde i fuld skattepligt. Fokus for dette speciale er en fortolkning af KSL § 7 stk. 1, hvorfor de øvrige muligheder for at ifalde fuld skattepligt, ikke er en del af dette speciale. KSL § 7 stk. 2 vil ligeledes ikke benævnes nærmere i dette speciale, da den falder uden for specialets problemformulering. Selv om en skatteyder ikke kan anses for fuldt skattepligtig til Danmark jf. KSL § 1 stk. 1 nr. 1, jf. KSL § 7 stk. 1, kan skatteyderen blive begrænset skattepligtig jf. KSL § 2. Specialet søger alene at klarlægge reglerne for fuld skattepligt inden for problemformuleringens område, hvorfor reglerne om begrænset skattepligt ikke vil blive nærmere beskrevet i specialet.

Bestemmelsen i KSL § 7 stk. 1 knytter sig til bopælsbegrebet i KSL § 1 stk. 1 nr. 1. Det er således alene relevant at undersøge KSL § 7 stk. 1, hvis en skatteyder har bopæl i Danmark efter KSL § 1 stk. 1 nr. 1. Bopælsbegrebet er meget relevant i forhold til, hvornår en skatteyder indtræder i fuld skattepligt ved tilflytningstilfælde. Bopælsbegrebet har også givet anledning til diskussion, men vil ikke blive omtalt yderligere i dette speciale, da fokus vil være på opholdskravet i § 7 stk. 1.

Bestemmelsen er ligeledes alene relevant i tilflytningssituationer, hvorfor en analyse af, hvornår der er tale om fraflytning, i forhold til tilflytning, har betydning for, hvornår KSL § 7 stk. 1 finder anvendelse. Da formålet med specialet er at klarlægge, hvad der menes med kortvarigt på grund af ferie eller lignende, som udtrykt i KSL § 7 stk. 1 er, vil der ikke blive inddraget en analyse af, hvornår der er tale om tilflytning i forhold til fraflytning.

Specialet søger alene at klarlægge de internretlige regler om fuld skattepligt jf. KSL § 1 stk. 1 nr. 1 jf. KSL § 7 stk. 1. En række lande har indgået DBO'er med Danmark, som dermed vil betyde, at

⁹ Munk-Hansen (2018), side 372

En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1

Danmark ikke får beskatningsretten, uanset skatteyderen er fuld skattepligtig til Danmark efter intern ret. Specialet søger alene at klarlægge de internretlige regler, hvorfor betydningen af en DBO ikke beskrives nærmere.

1.5 Fremgangsmåde

I følgende speciale systematiseres den retsdogmatiske analyse gennem inddeling af afsnit. Afsnit 2 indeholder en kort generel beskrivelse af subjektiv skattepligt ved tilflytning, jf. KSL § 1 stk. 1 nr. 1, jf. KSL § 7 stk. 1. Afsnit 3 indeholder en nærmere fortolkning af § 7 stk. 1. Her foretages en ordlydsfortolkning samt en subjektiv formålsfortolkning med udgangspunkt i lovforarbejderne. I afsnit 4 undersøges udtrykket ”kortvarigt” i KSL § 7 stk. 1, 2. pkt., mens afsnit 5 undersøger udtrykket ”ferie eller lignende”. I afsnit 6 analyseres nogle øvrige forhold, der har betydning for vurderingen af, om et ophold kan betragtes for kortvarigt på grund af ferie eller lignende. Formålet med afsnittet er, at sikre overskueligheden af specialet ved af opdele forskellige delsituationer i forskellige afsnit. Afsnittet er et opsamlingsafsnit men af stor relevant for anvendelsesområdet af KSL § 7 stk. 1. Afsnit 7 vil indeholde den samlede konklusion for specialet, mens afsnit 8 og afsnit 9 udgør abstract og litteraturliste.

2 Subjektiv skattepligt ved tilflytning

2.1 Skattepligt

Hjemlen til at pålægge borgere skat ved lov, er fastlagt i Grundlovens § 43. Heraf fremgår:

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

Her indfortolkes ikke en særlig regel om, at skattelovgivningen skal være særlig klar men begrænser muligheden for rammelovgivning.¹⁰ Skatteretten er en del af den specielle forvaltningsret, hvorfor de almindelige forvaltningsretlige regler og grundsætningen finder anvendelse.¹¹

¹⁰ Kerzel (2015), side 81-82

¹¹ Kerzel (2015), side 54

En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1

For at der kan rejses et skattekrav over for et skattesubjekt, er der tre betingelser, der skal være opfyldt. Skattesubjektet skal have skatteretsevne, der skal være tale om et selvstændigt skattesubjekt og skattesubjektet eller dennes økonomiske aktivitet skal have en tilknytning til den pågældende stat.¹² De to første betingelser benævnes ikke nærmere i dette speciale, der alene vil have fokus på tilknytningskravet.

2.2 Subjektiv skattepligt efter KSL § 1 stk. 1 nr. 1, jf. KSL § 7 stk. 1

I Danmark gælder globalindkomstprincippet jf. Statsskatteloven § 4, hvorfor skatteydere beskattes af deres fulde indkomst ved fuld skattepligt. Kildeskatteloven udgør retsgrundlaget for subjektiv beskatning af fysiske personer.¹³ KSL § 1 fastlægger reglerne for, hvornår der indtræder fuld skattepligt.

KSL § 1:

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

1. personer, der har bopæl her i landet,

Med direkte henvisning til KSL § 1 stk. 1 nr. 1 indeholder KSL § 7 stk. 1 en ekstra betingelse, før skattepligten indtræder i tilflytningssituationer. Her vil det således ikke være tilstrækkeligt at gøre glædede, at skatteyderen har bopæl i Danmark, der skal ligeledes være tale om ophold efter KSL § 7 stk. 1.

KSL § 7 stk. 1 lyder som følgende:

§ 7. 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.

Som det fremgår af loven, medfører ophold, der er kortvarige her i landet på grund af ferie eller lignende, at der ikke indtræder i fuld skattepligt jf. KSL § 1 stk. 1 nr. 1, jf. KSL § 7 stk. 1. Det fremgår, at opholdet skal være kortvarigt *på grund af* ferie eller lignende. Det kan dermed udledes

¹² Michelsen (2019), side 788

¹³ Dam (2016), side 87

En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1

af ordlyden af KSL § 7 stk. 1, at der er tale om to kumulative krav.¹⁴ Et ophold skal således både være kortvarigt, og det skal være på grund af ferie eller lignende.

Kildeskattelovens § 7 stk. 1 er relevant i tilflytningssager. Det er derfor vigtigt at sondre imellem, om der er tale om fraflytning eller tilflytning¹⁵. I tilfælde af fraflytning er det tilstrækkeligt at statuere bopæl efter KSL § 1 stk. 1 nr. 1, for at der indtræder fuld skattepligt. Er der tale om en tilflytningssag, er det nødvendigt at statuere bopæl efter KSL § 1 stk. 1 nr. 1 men ligeledes nødvendigt at skatteyderen tager ophold efter KSL § 7 stk. 1. Derudover kan de øvrige tilfælde i KSL § 1 stk. 1 nr. 1, som nævnt, medføre fuld skattepligt uden opholdskravet i KSL § 7 stk. 1 skal opfyldes.

KSL § 7 stk. 1 er afgrænset negativt.¹⁶ Dette kan tydeligt ses ved at se nærmere på ordlyden af KSL § 7 stk. 1, 2. pkt. ”Som sådant ophold **anses ikke** kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende.”(forfatterens egen fremhævning). Alt andet end kortvarige ophold på grund af ferie eller lignende vil dermed ud fra ordlyden blive anset som ophold, der medfører fuld skattepligt jf. KSL § 7 stk. 1 jf. KSL § 1 stk. 1 nr. 1.¹⁷ Dette uddybes nærmere i afsnit 3.2.

Som udgangspunkt lægger § 7 stk. 1, 1. pkt. ikke op til tvivl. Her fremgår det, at bestemmelsen finder anvendelse i de tilfælde, hvor en person erhverver bopæl, men ikke tager ophold. I KSL § 7 henvises der direkte til KSL § 1 stk. 1, nr. 1, hvorfor *Bopæl* som udtrykt i § 7 må forstås i overensstemmelse med bopælsbegrebet i KSL § 1 stk. 1 nr. 1. Dette vil ikke blive nærmere gennemgået i dette speciale, jf. afsnit 1.4. I KSL § 7 stk. 1, 2. pkt. uddybes, hvad der menes med udtrykket ”ophold” i KSL § 7 stk. 1, 1. pkt. Her defineres det, at ophold som nævnt i KSL § 7 stk. 1, 1. pkt. ikke omfatter kortvarige ophold på grund af ferie eller lignende. Rækkevidden af denne negative afgrænsning af opholdskravet i KSL § 7 stk. 1, 2. pkt er ikke nærmere defineret i loven ved hjælp af objektive kriterier, hvorfor det er et skøn fra myndighederne og lovgivers side, der skal fastlægge, hvad udtrykket indebærer.

¹⁴ Kerzel (2015), side 721

¹⁵ Michelsen (2019), side 800 samt Kerzel (2015), side 720

¹⁶ Kerzel (2015), side 720

¹⁷ Nørgaard Laursen (2019) – juridisk artikel

En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1

2.3 Bevisbyrden

Det er skattestyrelsen, der har bevisbyrden for, at skatteyderen indtræder i den fulde skattepligt efter KSL § 1 stk. 1 nr. 1 jf. KSL § 7. Det er således skattemyndighederne, der skal godtgøre, at skatteyderens ophold ikke har karakter af kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende.¹⁸ Dette fremgår ligeledes af nyere praksis. I SKM.2014.717.LSR udtalte Landsskatteretten:

“Det er rettens opfattelse, at SKAT ikke har løftet denne bevisbyrde, idet klagerens få koncerter mv. samt hans nødvendige vedligeholdelse af sine musikalske færdigheder under ophold her i landet ikke kan anses for regelmæssig varetagelse af løbende, indtægtsgivende arbejde.”.

Er der således tvivl om, hvorvidt et opholdt kan betragtes som ferie eller lignende, er det skattestyrelsen, der ikke har løftet bevisbyrden, og den fulde skattepligt indtræder ikke. Længden af skatteyderens ophold er blevet lettere at fastslå i forbindelse med, at der anvendes kreditkort. Her kan skattemyndighederne følge med i hvilke flybilletter, der er købt, og hvorvidt kreditkortet er anvendt i Danmark.¹⁹ Bevisbyrden for, at opholdet ikke er på grund af ferie eller lignende, synes dog at være blevet strengere i nyere praksis. Bevisbyrdens placering har dermed fået stor betydning. Dette omtales nærmere i afsnit 5

3 Fortolkning af § 7 stk. 1

I dette afsnit foretages en subjektiv formålsfortolkning af KSL § 7 stk. 1 ud fra forarbejderne og lovtæksten samt en ordlydsfortolkning. I fortolkningen inddrages ikke praksis på området. Formålet med afsnittet er, at få indblik i hvad formålet med KSL § 7 stk. 1 oprindeligt var for herudfra bedre at kunne fastlægge opholdskravet i KSL § 7 stk. 1, samt til brug for analysen af praksis. Der er ikke særlige skatteretlige fortolkningsregler om, at skatteretlige regler skal fortolkes indskrænkende eller udvidende.²⁰ Fortolkningen betegnes som realistisk og sker ud fra sekundære fortolkningsbidrag som forarbejderne og reglens historiske udgangspunkt.²¹

¹⁸ Bagge (2015) – juridisk artikel

¹⁹ Eksempelvis SKM.2014.624.BR

²⁰ Kerzel (2015), side 106 ff

²¹ Kerzel (2015), side 106 ff

En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1

3.1 Subjektiv formålsfortolkning af KSL § 7 stk. 1, 2. pkt

KSL § 7 stk. 1 fremgår stadig, som den gjorde dengang lovforslaget blev fremsat den 7. december 1966.²² Den eneste ændring er, § 7 på nuværende tidspunkt består af såvel stk. 1 som stk. 2. Stk. 2 er en tilføjelse, mens stk. 1 består af den del af § 7, som bestod da lovforslaget blev fremsat i december 1966. Da der ingen ændringer er sket, er forarbejderne fra 1966 direkte henvendt til den nuværende ordlyd af KSL § 7 stk. 1.

I bemærkningerne til lovforslaget knyttes § 7 til den daværende § 1 stk. 1 nr. 1. § 1 stk. 1 nr. 1 lyder i lovforslaget som fremsat 7. december 1966 som følger:

”§ 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, medmindre de opholder sig i udlandet og godtgør enten at være undergivet indkomstskattepligt til fremmed stat efter reglerne for derboende personer eller at have opholdt sig i udlandet de seneste 4 år, heri medregnet eventuelle kortvarige ophold her i landet på grund af ferie eller lignende.”*²³

Følgende kan udledes af formuleringen af § 1 i lovforslaget fra 1966:

Hovedregel: En person bliver fuld skattepligtig til Danmark såfremt denne erhverver en bopæl.

Undtagelse: Opholder sig i udlandet og

- Den pågældende er fuld skattepligtig til fremmed stat, eller
- Den pågældende har ikke opholdt sig i Danmark de seneste 4 år.

Såfremt en person, der har opholdt sig i Danmark for 3 år siden og ikke er fuld skattepligtig til en fremmed stat, erhverver bopæl i Danmark, kan formuleringen af § 1 stk. 1 nr. 1 i lovforslaget medføre, at personen bliver fuld skattepligtig til Danmark uanset at denne ikke har opholdt sig i Danmark de sidste 3 år. Her vil der dermed være fuld skattepligt, alene fordi personen erhverver bopæl i Danmark og opholdte sig i Danmark for 3 år siden. I bemærkningerne til lovforslaget blev

²² Folketingstidende, Tillæg A spalte 69 (1966/67)

²³ Folketingstidende, Tillæg A spalte 65 (1966/67)

En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1

dette betragtet som urimeligt, og dermed blev der fastlagt et opholdskrav i § 7.²⁴ Formålet med § 7 var dermed at sikre sig, at en skatteyder ikke alene blev fuldt skattepligtig til Danmark på baggrund af historisk ophold eller feriemæssige ophold, men at der var en aktuel tilknytning til Danmark. Loven som vedtaget have en anden ordlyd af KSL § 1 stk. 1 nr. 1.²⁵ Denne ordlyd stemmer overens med ordlyden i dag. Den ændrede ordlyd ændrer ikke ved, hensigtsmæssigheden af § 7 ud fra ovenstående betragtning om, at der ikke bør indtræde fuld skattepligt ved feriemæssige ophold.

Nødvendigheden og hensigtsmæssigheden af § 7 blev betvivlet i et spørgsmål fra et udvalg i forbindelse med behandlingen af lovforslaget. Hertil bemærkede ministrene, at udover at sikre, at en skatteyder har en vis tilknytning til Danmark, før der indtræder skattepligt, skal § 7 ligeledes klargøre, hvad der ligger i begrebet ”bopæl” i KSL § 1 stk. 1 nr. 1.²⁶ Her klarlægges det, at det ikke bør medføre fuld skattepligt alene at have en bolig i Danmark, man ønsker at anvende ved ferie eller lignende. Det blev dog nævnt, at denne fortolkning af begrebet *bopæl* bør følge af en naturlig forståelse af ordet.²⁷ Her bemærker ministeren selv, at § 7 stk. 1 nok ikke er absolut nødvendig. Ikke desto mindre er § 7 stk. 1 stadig en del af kildeskatteloven i dag. Praksis i dag har fastlagt, at en helårsbolig er nok til at konstituere bopæl, hvorfor § 7 stk. 1 er relevant for at undgå ovennævnte retsstilling.²⁸ Denne sikrer således stadig i dag, at der ved tilflytning ikke statueres fuld skattepligt på baggrund af bopæl, før der er taget ophold i KSL § 7 stk. 1 forstand.

Forarbejderne nævner ikke noget om rækkevidden af KSL § 7 stk. 1. Det må dog ud fra formålet formodes, at hensigten har været, at en skatteyder, der har erhvervet bopæl i Danmark, med primært private hensigter som ferie, ikke bør ifalde fuld skattepligt. Her lægges ikke op til, at der kan være erhvervsmæssige hensigter med bopæls erhvervelsen uden af skatteyderen ifalder fuld skattepligt. Det fremgår heller ikke tydeligt af formålet, hvor lang ferie en skatteyder bør kunne holde i Danmark, før det ikke betragtes som et kortvarigt ophold længere. Det må formodes, at en skatteyder der tilbringer halvdelen af et år eller over, har en stærkere tilknytning til Danmark end noget andet land, uanset om opholdet betragtes som ferie.

²⁴ Folketingstidende, Tillæg A, spalte 192-193 (1966/67)

²⁵ Kildeskatteloven Historisk

²⁶ Folketingstidende, Tillæg B spalte 368(1966/67)

²⁷ Folketingstidende, Tillæg B spalte 368(1966/67)

²⁸ Den juridiske vejledning 2019-2, C.F.1.2.1 – Hvornår er der bopæl i Danmark?

En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1

Udover ovenstående bidrager forarbejderne til Kildeskatteloven ikke til en nærmere klassificering af anvendelsesområdet af § 7 stk. 1.

3.2 Ordlydsfortolkning KSL § 7 stk. 1, 2. pkt

Som nævnt ovenfor er der ikke særlige principper om en indskrænkende eller udvidende fortolkning. Den konkrete lovbestemmelse kan dog forudsætte et fortolkningsprincip.²⁹ Den negative afgrænsning i KSL § 7 stk. 1 må forudsætte en indskrænkende fortolkning. Ordlyden af fortolkningen synes at have forrang over lovens forarbejder.³⁰

Ordet ”ferie” lægger ikke op til et bredt skøn. De fleste vil nok forstå ”ferie” som en tid, hvor der ikke arbejdes. Dette stemmer også overens med ordets betydning ud fra diverse ordbøger. ”...*ferie, oprindelig betegnelse for helligdage, hvor der ikke blev arbejdet,...*”³¹ ”...*periode hvor man holder (eller har ret til at holde) fri fra skole eller arbejde...*”³² Den første beskrivelse af ordet ”ferie” lægger ikke op til meget tvivl om, at arbejde ikke er foreneligt med ferie. Den nudanske ordbog lægger op til, at så længe man har *ret* til at holde fri, er der tale om ferie. Dette kan være et udtryk, for at den nyere tids teknologi med videre, har gjort, at mange mennesker eksempelvis besvarer arbejdsrelateret mail, mens de er på ferie. Denne forståelse passer derfor godt med den teknologi og de samfundsvaner, der er i dag.³³

Det er mere tvivlsomt, hvad der ligner ferie. Udtrykket ”ferie eller lignende” må omfatte mere, end hvis bestemmelsen alene have sagt ”ferie”. Lignende er et andet udtryk for tilsvarende. Hvis en person er i Danmark under forhold, der er tilsvarende med ferie, vil dette derfor ligeledes betyde, at denne ikke ifalder fuld skattepligt. Dette alene såfremt opholdet også er kortvarigt. Ordet ”lignende” lægger op til et skøn, idet det må være en konkret vurdering, hvad der er ”lignende” ferie. Umiddelbart lægger ordlyden op til, at opholdet kan have et vis præg af noget andet end direkte ferie, uden at der indtræder fuld skattepligt. Det må dog ikke antages, at kunne tolkes således, at opholdet bare primært skal være ferie, for at der er tale om ferie eller lignende. I så fald burde formuleringen have været ”primært ferie” eller ”hovedsageligt ferie”. I udtrykket ”lignende” er der en vis plads til, at ophold, der ikke direkte er ferie, alligevel ikke vil medføre fuld skattepligt.

²⁹ Kerzel (2015), side 109

³⁰ Michelsen (2019), side 126

³¹ Denstoredanske.dk, Udgivet af Gyldendahl – opslag af ”ferie”.

³² Ordnet.dk, - Opslag af ”ferie”

³³ Paisen m.fl (2015) – Juridisk artikel

En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1

Sådanne ophold kunne være ophold, hvor der udføres arbejde. Det må være klart, at hovedformålet med opholdet skal være ferie. Ellers er det tvivlsomt et ophold der ligner ferie. Der kan ikke herudover udledes visse grænser for, hvor meget arbejde, der kan accepteres under ordlyden, men umiddelbart skal den del af opholdet, der udgør arbejde, være væsentligt mindre, end den del der udgør ferie. Gør dette sig ikke gældende, må der være tale om ophold der ligner arbejde, eller ophold der er en blanding af ferie og arbejde.

Ud fra ovenstående fortolkning af ordlyden af udtrykket ”ferie eller lignende” er der tale om ophold, hvor den pågældende har ret til at holde fri og ikke skal arbejde. I den teknologisk fremskredende tid i dag, er der plads til enkelte besvarelser af mails og telefonen opkald. Herudover lægger ordet ”lignende” op til, at der kan udføres visse arbejdsrelaterede aktiviteter under opholdet. For at et ophold ligner ferie, skal der være tale om minimal erhvervsmæssig aktivitet. Andre mener, at en sproglig forståelse af udtrykket vil indebære, at alt form for erhvervsmæssige aktiviteter er uforeneligt med ”ferie eller lignende”.³⁴

Undersøges udtrykket ”kortvarigt” nærmere, er der tale om noget forbigående og midlertidigt.³⁵ Det fremgår hverken af loven eller forarbejderne, hvilken periode, der skal kunne betragtes som kortvarigt for ikke at ifalde fuld skattepligt. Kortvarigt over en lang periode må utvivlsomt være mere end kortvarigt over en kort periode. Der kan ikke udledes noget konkret ud fra ordlyden.

4 Analyse af omfanget af udtrykket ”kortvarigt”

4.1 Overblik

Opholdskravet i KSL § 7 stk. 1, 2. pkt. består som nævnt af to kumulative krav. I nærværende afsnit undersøges kravet om, at opholdet skal være kortvarigt.

Kildeskatteloven definerer ikke nærmere, hvad der menes med kortvarigt. Det fremgår dog af SKDM 1972.21.139 at: *”...uafbrudt ophold her i landet af en varighed på mere end 3 måneder eller samlede ophold inden for et tidsrum af 1 år på i alt mere end 180 dage ikke kan anses for ”kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende”*. Med ét år menes der 12 måneder og ikke et

³⁴ Kerzel (2015) – Juridisk artikel

³⁵ Sproget.dk, - opslag af ”Kortvarigt”

En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1

indkomstår eller kalenderår. Der er tale om en til erhverv tid given 12 måneders periode.³⁶ Denne definition af kortvarigt anerkendes i praksis.³⁷ De 180 dage må anses som en absolut grænse for opholdets længde og alt ophold, der overskrider denne grænse, vil medføre fuld skattepligt efter KSL § 7 stk. 1, uanset opholdets karakter.³⁸ I SKDM 1972.21.139 ligger der to øvre grænser. En øvre grænse på uafbrudt 3 måneder og en øvre grænse på 180 dage over en 12 måneders periode. I specialet vil disse blive betegnet som 3-måneders reglen og 180-dages reglen. Der kan i ordlyden af SKDM 1972.21.139 ikke udledes en minimumsregel, men alene en fastsættelse af, hvornår ophold, i hvert fald, ikke anses for kortvarigt. I praksis er der ikke eksempler, hvor et ophold over 180 dage i en 12 måneders periode eller under 3 måneder uafbrudt, er blevet anset for kortvarigt.³⁹ Dette kan skyldes, at den fastsatte grænse er lempelig, idet ophold i over et halv år på en 12 måneders periode, tvivlsomt kan siges at være kortvarigt.⁴⁰ Grænsen er derfor trukket til det absolutte maksimum. Det er ikke utænkeligt, at et ophold under 180 dage på en 12 måneders periode, ud fra en konkret vurdering, kan betragtes som kortvarigt. I praksis har der dog ikke at være foretaget en konkret vurderingen af, hvorvidt opholdet er kortvarigt. Her henvises til 3-måneders reglen og 180-dages reglen.⁴¹

4.1.1 Skøn under regel

Det følger af en forvaltningsretlig grundsætning, at hvis en forvaltningsmyndighed, ved lov, er tillagt et skøn, må der ikke etableres regler, der udelukker eller begrænser, det lovfastlagte skøn. Dette står overfor lighedsgrundsætningen, hvor alle tilfælde skal behandles ens. I KSL § 7 stk. 1 er der tale om et skøn, der er fastsat ved lov. Ud fra ovenstående er der fastsat nogle regler for den del af skønnet, der vedrører, at opholdet skal være kortvarigt. Det vil sige, at hvis der er saglige argumenter, der taler for at eksempelvis et ophold over 3 måneder uafbrudt, bør betragtes som kortvarigt, må myndigheden ud fra den forvaltningsretlige grundsætning om skøn under regel, ikke fastslå at opholdet ikke er kortvarigt, alene med henvisning til 3-måneders reglen. Det samme gælder for 180-dages reglen.⁴² I praksis er der i vurderingen af, om et ophold er kortvarigt, alene henvist til 180-dages reglen og 3-måneders reglen, uden hensyn til saglige argumenter. Selv ophold

³⁶ Michelsen (2019), side 801

³⁷ SKM.2012.732.ØLR, SKM.2017.180.LSR, SKM.2019.256.ØLR

³⁸ Den juridiske vejledning 2019-2, C.F.1.2.2, Hvornår indtræder skattepligten ved tilflytning?

³⁹ Kerzel (2015), side 721

⁴⁰ Kerzel (2015), side 721

⁴¹ Eksempelvis SKM.2012.732.ØLR

⁴² Pløger Nielsen (2013) – Juridisk artikel

En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1

på op mod 150 dage, og altså tæt på grænsen, synes ikke at indeholde en vurdering af de konkrete forhold.⁴³ Ud fra praksis, ligner det dermed det er en objektiv regel.

4.2 3-måneders reglen

Efter 3-måneders reglen, er et ophold i mere end 3 måneder uafbrudt ikke kortvarigt. I KSL § 1 stk. 1, nr. 2 fastlægges det, at der indtræder fuld skattepligt til Danmark, såfremt en skatteyder opholder sig i Danmark i mindst 6 måneder. Heri medregnes ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende. Idet der såvel i KSL § 1 stk. 1, nr. 2 som i KSL § 7 stk. 1 et tale om ophold, kan det lede en læser til at tænke, at opholdet efter KSL § 7 stk. 1 ligeledes, medregner ferier i udlandet. I SKM.2012.476.SR blev denne problemstilling behandlet. Her ville en skatteyder, med bopæl i Danmark, uden der var sket tilflytning, opholde sig i Danmark i over 2 måneder, tager 1-2 ugers ferie i udlandet og så opholde sig i Danmark i en måned. Skatteministeriet henviser til KSL § 1 stk. 1 nr. 2 og udtaler:

”Skatteministeriet finder ikke, at en tilsvarende forståelse direkte kan anlægges ved fortolkningen af kildeskattelovens § 7, stk. 1, som vedrører en anden situation, og hvor det ikke fremgår af lovteksten, at sådanne ophold medregnes. Tværtimod fremgår det af Skattedepartementets ovennævnte meddelelse, at der skal være tale om et uafbrudt ophold her i landet, som har en varighed på mere end 3 måneder.”

Skatteministerier udtaler yderligere:

”Skatteministeriet finder, at i situationer, hvor skatteyderen opholder sig i Danmark, men tager uden for landets grænser i en periode for derefter at returnere til Danmark, skal der foretages en konkret vurdering af, om skatteyderens ophold i Danmark kan betragtes som afbrudt. Der skal i den forbindelse lægges vægt på varigheden af opholdet uden for landets grænser.”

I afgørelsen lægges der vægt på, at spørger ikke er under ophold i Danmark, mens denne er på ferie i udlandet, hvorfor opholdet er afbrudt. Der fastlægger ikke nærmere om den konkrete vurdering af, om opholdet er afbrudt. Ud fra afgørelsen, må det fastlægges, at skatteministeriet ikke fortolker

⁴³ SKM.2012.732.ØLR og SKM.2014.717.LSR

En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1

ophold i KSL § 7 stk. 1 på samme måde som ophold i KSL § 1 stk. 1 nr. 2, hvori ferier eller lignende i udlandet medregnes.⁴⁴ Praksis har ikke behandlet problemstillingen yderligere, hvorfor det ikke undersøges nærmere.

4.3 180-dages reglen

Som det fremgår af afsnit 4.1, betragtes et ophold over 180 dage på en 12 måneders periode heller ikke som kortvarigt. 12 måneders perioden kan være en hvilken som helst periode, og kan således lige så vel regnes fra den eksempelvis den 1. maj til den 30. april som fra den 1. januar til den 31. december. Da det er enhver given periode, nulstilles perioden ikke på noget tidspunkt, hvorfor en skatteyder der ikke har opholdt sig i Danmark i over 180 dage de sidste 12 måneder, ikke starter fra nul dage.

I SKM.2014.624.BR blev en skatteyder fuldt skattepligtig til Danmark, som følge af at han havde opholdt sig i Danmark over 180 dage på en 12 måneders periode. I afgørelsen omhandlede tvisten primært, hvordan optællingen af de 180 dage skulle foregå. Skatteyderen havde erhvervet bopæl i Danmark den 1. marts 2002, og havde fast ophold i Danmark fra den midten af december 2002. Det blev gjort gældende, at skatteyderen, i en 12 måneders periode fra den 1. maj 2002, ville opholde sig i Danmark i over 180 dage. Den 12 måneders periode overlappede således den periode, hvor skatteyderen havde fast ophold i Danmark. Dette stemmer overens med, at 12 måneders perioden, er enhver given 12 måneders periode. Perioden kan dog tvivlsomt starte og slutte, før skatteyderen har erhvervet bopæl i Danmark. Det følger af ordlyden af KSL § 7 stk. 1, at skatteyderen skal tage ophold samtidig med, at denne erhverver bopæl, ellers indtræder skattepligten først når denne *tager* ophold. Heri ligger ikke et historisk taget ophold. Dette stemmer overens med formålet med KSL § 7, hvor et historisk ophold ikke burde medføre skattepligt. Se ovenfor afsnit 3.1. Det kan diskuteres, om en 12 måneders periode kan starte, før skatteyderen erhverver bopæl i Danmark men slutte efter bopæls erhvervelsen. I SKM.2014.624.BR gjorde skatteyderen netop dette gældende. Det må anses som tvivlsomt, da skattepligten indtræder fra opholdets første dag.⁴⁵ Skattepligten vil derfor i teorien kunne begynde, før skatteyderen har erhvervet bopæl i Danmark, og der vil således ikke være egentlig hjemmel til at beskatte, da der ikke er bopæl. Samme retningslinjer må gøre sig gældende i forhold til 3 måneders reglen.

⁴⁴ Kerzel (2015), side 725

⁴⁵ Dam (2016), side 92 og 102

En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1

I beregningen af de 180 dage kan der ikke være tvivl om, at enhver hel dag medregnes. Det fremgår af den juridiske vejledning at brudte døgn også medregnes.⁴⁶ Hvis en skatteyder flyver fra Danmark den 1. maj 2017 klokken 00.01, vil denne dag dermed medregnes som en hel dag i beregningen af de 180 dage. Denne praksis fremgår ligeledes af Skattestyrelsens styresignal SKM.2013.715.SKAT. Styresignalet er en følge af SKM.2012.732.ØLR (fremover benævnt Camilla Vest sagen). I Camilla Vest sagen blev netop problematikken med brudte døgn bemærket.

”Disse dommere har herved lagt vægt på, at SKATs opgørelsesmetode til beregning af opholds dage i Danmark indbefatter brudte dage, og at metoden ikke fremgår af lovgivningen...”⁴⁷

Det kan derfor undre, at Skattestyrelsen i SKM.2013.715.SKAT stadig fastslår, at brudte døgn tælles med i de 180 dage.⁴⁸ Det kan formodes, at dette er ud fra hensyn til, at Camilla Vest sagen var en sag om skatteunddragelse, hvorfor det krævede grov uagtsomhed fra skatteyderen. Det at dommerne lægger vægt på, at det ikke fremgår klart af lovgivningen, at der medregnes brudte døgn i de 180 dage, kan derfor nærmere være af betydning for, om skatteyderen havde handlet groft uagtsomt ved at opholde sig i Danmark i over 180 dage, snarere end en ny retstilstand, hvor brudte døgn, ikke medregnes i en optælling af opholdet. Camilla Vest sagen omtales nærmere nedenfor i afsnit 4.

5 Analyse af omfanget af udtrykket ”ferie eller lignende”

5.1 Overblik

Selv om et ophold betragtes som kortvarigt, ifaldet skatteyderen fuld skattepligt, hvis ikke det kortvarige ophold er et udtryk for ferie eller lignende, jf. KSL § 1 stk. 1 nr. 1, jf. KSL § 7 stk. 1.⁴⁹ Der er fastsat objektive kriterier for at fastslå, om der er tale om et kortvarigt ophold eller ej. Se afsnit 4. Det samme gør sig ikke gældende i forhold til, hvad der er omfattet af ferie eller lignende. Det er en konkret vurdering, om et ophold er et udtryk for ferie eller lignende.⁵⁰ Det er op til

⁴⁶ Den juridiske vejledning 2019-2, C.F.1.2.2 Hvornår indtræder skattepligten ved tilflytning?

⁴⁷ SKM.2012.732.ØLR

⁴⁸ Madsen (2014)

⁴⁹ TFS.1992.198.TS

⁵⁰ Den juridiske vejledning 2019-2, C.F.1.2.2, Hvornår indtræder skattepligten ved tilflytning?

En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1

skattemyndighederne eller domstolene at skønne over, hvad der betragtes som ferie eller lignende ud fra de konkrete forhold i de enkelte sager. Dette har medført tvivl om forståelsen af udtrykket, selv om en lang række afgørelsen behandler problemstillingen.⁵¹

I nærværende afsnit undersøges praksis på området for at udlede en række forhold, der har betydning for den konkrete vurdering af, hvorvidt der er tale om ferie eller lignende. Disse forsøges analyseret og systematiseres.

Det er fastslået i praksis, at omfanget af hvad der kan betragtes som ferie eller lignende, er restriktiv. Dette fremgår blandt andet af SKM.2011.300.SR (senere stadfæstet i SKM2012.311.LSR) hvor det fremgår at:

"Praksis er forholdsvis restriktiv med hensyn til, hvad der kan betragtes som "ferie eller lignende", idet alle former for arbejde som udgangspunkt må anses for uforeneligt med "ferie eller lignende".⁵²

5.2 Indtægtsgivende erhverv vs. ferie eller lignende

Der er i den juridiske vejledning og ud fra praksis fastsat retningslinjer til hjælp med bedømmelsen af, om der er tale om ferie eller lignende. I den juridiske vejledning fremgår følgende:

*"Hvis personen varetager et **indtægtsgivende erhverv** under opholdet her i landet indtræder skattepligten som udgangspunkt, fordi et sådant ophold ikke er et "kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende".(forfatterens egen fremhævnings)⁵³*

I Tfs.1997.590 LSR anmodede en operasanger om bindende forhåndssvar på, hvorvidt hun ville ifalde fuld skattepligt ved deltagelse i lejlighedsvis engagementer, i hvilken forbindelse hun ville overnattet i en fast ejendom, hun havde erhvervet. Landsskatteretten besvarede ikke spørgsmålet direkte, da det ikke stod klart hvor mange engagementer, der var tale om. Landsretten udtalte, at hun ved deltagelse i et enkeltstående engagement, ikke ville blive fuldt skattepligtig til Danmark. Landsskatteretten begrundede svaret med, at et enkeltstående engagement ikke kunne betragtes som løbende regelmæssig varetagelse af et indtægtsgivende erhverv, og dermed var opholdet ferie eller

⁵¹ Michelsen (2019), side 801

⁵² SKM.2015.51.SR fastlægger samme udgangspunkt

⁵³ Den juridiske vejledning 2019-2, C.F.1.2.2, Hvornår indtræder skattepligten ved tilflytning?

En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1

lignende. Heri fremgår det således, at opholdet skal være udtryk for løbende regelmæssigt varetagelse af et indtægtsgivende erhverv, før opholdet ikke betragtes som ferie eller lignende.⁵⁴ Det fastlægges ligeledes, at et enkeltstående arrangement *ikke* kan betragtes som sådant. Et enkeltstående arrangement betragtes dermed som ferie eller lignende. Hvad der menes med ”enkeltstående” behandles nærmere nedenfor. Samme fremgangsmåde ses i nyere praksis herunder SKM.2014.717.LSR og SKM.2017.180.LSR. Begge afgørelser omtales yderligere nedenfor.

I SKM.2002.252.LR blev forberedelse af undervisningsmateriale i Danmark, der skulle anvendes til undervisning i Schweiz ikke anset for regelmæssig personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv. Told- og skattestyrelsen indstillede følgende svar til ligningsrådet (ligningsrådet tiltrådte dette):

”...efter Told- og Skattestyrelsens opfattelse ikke have karakter af regelmæssig (løbende) personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv, hvorfor opholdene i Danmark må betragtes som kortvarige ophold på grund af ferie og lignende.”⁵⁵

Som det fremgår af ovenstående, bliver der i praksis lagt vægt på, hvorvidt der er tale om varetagelse af regelmæssig indtægtsgivende erhverv, for at fastlægge om den fulde skattepligt indtræder. Kan det ikke betragtes som indtægtsgivende erhverv, slutes der modsætningsvist og opholdet betragtes som ferie eller lignende.⁵⁶ Der er dermed etableret en dikotomi, hvor et ophold enten betragtes som ferie eller lignende eller regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv.⁵⁷ Fokus synes i praksis at være på, hvorvidt opholdet kan karakteriseres som indtægtsgivende erhverv frem for, om det kan betragtes som ferie eller lignende som ordlyden af KSL § 7 stk. 1 ellers tilskrives, jf. ovenstående.

Denne nye forståelse af KSL § 7 stk. 1 ændrer opholdsbestemmelsen i KSL § 7 stk. 1 fra at være en negativt afgrænset bestemmelse, til at være en delvist positivt afgrænset bestemmelse. Frem for at alt ophold der IKKE ER UDTRYK for ferie eller lignende medfører fuld skattepligt vil ovenstående forståelse i praksis betyde, at alt ophold der ER UDTRYK for regelmæssig varetagelse af

⁵⁴ Kerzel (2015), side 722

⁵⁵ SKM.2002.252.LR

⁵⁶ SKM.2002.252.LR

⁵⁷ RR.SM.2017.08 - Anders

En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1

indtægtsgivende erhverv vil medføre fuld skattepligt. Såfremt ”ferie eller lignende” og ”regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv” er et udtryk for dikotomi og dermed præcis to dele af en helhed, er der ingen forskel på, og bestemmelsen tolkes på den ene eller anden måde. Er dette ikke tilfældet, og der opstår et tilfælde, hvor et ophold objektivt ikke kan karakteriseres som ”ferie eller lignende” eller ”regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv”, vil ordlyden af § 7 stk. 1 medføre, at der indtræder fuld skattepligt, mens den praksisskabte forståelse af § 7 stk. 1, vil medføre, at der ikke indtræder fuld skattepligt. Her vil fortolkningen af § 7 i praksis, dermed få stor betydning.

Som nævnt ovenfor, er det Skattestyrelsen, der har bevisbyrden for, hvorvidt et ophold bør medføre fuld skattepligt jf. KSL § 1 stk. 1 nr.1 jf. KSL § 7 stk. 1. Indholdet af skattestyrelsens bevisbyrde, synes ud fra ovenstående at være rykket fra at være et spørgsmål om, hvorvidt der er tale om ferie eller lignende til at omfatte, hvorvidt der er tale om regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv.⁵⁸ Bevisbyrden synes at være strengere end ud fra en ordlydsfortolkning af KSL § 7 stk. 1. Dette må dog afhænge af, hvordan udtrykket ”regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv” fortolkes i praksis, hvilket beskrives nærmere i nedenstående afsnit.

5.3 Regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv

For at kunne fastslå, om et ophold er et udtryk for ferie eller lignende jf. KSL § 7 stk. 1, er det, ud fra ovenstående afsnit, nødvendigt at fastlægge, hvad der forstås ved regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv. I Tfs.1997.590 LSR, fastlagde Landsskatteretten, at et enkeltstående arrangement, ikke kunne betragtes som regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv. Senere praksis fastslår også, at aktiviteten skal være sporadisk, for at skatteyderen ikke ifalder fuld skattepligt.⁵⁹

Dette fremgår ligeledes af den juridiske vejledning, at arbejde, der er et udtryk for enkeltstående og sporadisk indtægtsgivende aktivitet, ikke anses som regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv.⁶⁰

⁵⁸ Nørgaard Laursen (2017) – Juridisk artikel

⁵⁹ SKM2012.311.LSR

⁶⁰ Den juridiske vejledning 2019-2, C.F.1.2.2, Hvornår indtræder skattepligten ved tilflytning?

En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1

Som nævnt ovenfor i afsnit 5.2, synes praksis at have skabt en dikotomi i form af, at et ophold enten er et udtryk for ”regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv” eller ”ferie eller lignende”. Praksis synes ligeledes at have fastslået, at en enkeltstående, sporadisk, indtægtsgivende aktivitet, ikke kan betragtes som regelmæssig varetagelsen af indtægtsgivende erhverv. Ud fra nævnte dikotomi, må en enkeltstående sporadisk aktivitet, dermed være udtryk for ferie eller lignende. Ophold, hvor der ikke arbejdes, må udgøre ferie, men der må være tale om en klar tolkning i praksis af, hvad der ligner ferie, nemlig enkeltstående, sporadiske, indtægtsgivende aktiviteter.

I fortolkningen af hvilke ophold der medfører fuld skattepligt jf. KSL § 1 stk. 1 nr. 1, jf. KSL § 7 stk. 1, er det derfor relevant, at fastlægge hvilke erhvervsmæssige aktiviteter, der er enkeltstående og sporadiske.

5.4 Enkeltstående og sporadisk indtægtsgivende aktivitet

I nedenstående opdeles de to udtryk med henblik på at skabe størst overskuelighed, samt fastslå, hvad de to krav bidrager med i fortolkningen.

5.4.1 Enkeltstående

En lang række afgørelser, fra såvel Skatterådet som Landskatteretten samt en Landsretsafgørelse, behandler spørgsmålet om, hvornår en indtægtsgivende aktivitet betragtes som enkeltstående. Camilla Vest sagen er en af de afgørelser, der har haft stor betydning for anvendelsen af KSL § 7 stk. 1. Efter Camilla Vest sagen udsendte skat et nyt styresignal ligesom den juridiske vejledning anvender sagen i sin beskrivelse af § 7 stk. 1.

Camilla Vest sagen omhandler, hvorvidt Camilla Vest var fuldt skattepligtig i årene 2000-2003 jf. KSL § 1 stk. 1 nr. 1, jf. KSL § 7 stk. 1. Sagen er egentlig en sag om skatteunddragelse, men behandler om Camilla Vest egentlig var skattepligtig til Danmark i de pågældende år, før der kan tages stilling til, om der kan være tale om skatteunddragelse. I denne fremstilling af sagen gennemgås alene de dele af afgørelsen, der omhandler KSL § 7 stk. 1.

Sagens oplysningen er som følgende:

Camilla Vest og hendes mand fraflyttede Danmark i 1995. I år 2000 flyttede manden tilbage til Danmark i en lejlighed. Camilla Vest betalte delvis leje af lejligheden. I 2002 købte manden et hus i Danmark hvilket Camilla Vest havde angivet som adressen, i det land hun var bosiddende. Byretten lægger til grund, at Camilla Vest fra år 2000 og frem havde bopæl i Danmark. Landsretten omtaler

det ikke nærmere i deres afgørelse og begrundelse, men vurderer alene KSL § 7 stk. 1, 2. pkt. Det må derfor her ligeledes være lagt til grund, at Camilla Vest havde bopæl i Danmark. Parterne i sagen var enige om, at Camilla Vest i perioden 2001-2006 i et vist omfang udførte arbejde i Danmark.

Ved Byretten blev Camilla Vest anset for fuldt skattepligtig, med begrundelse om, at hun havde bopæl i Danmark, samt udførte arbejde i Danmark. Ved Landsretten lagde Camilla Vest til grund, at det arbejde hun udførte i Danmark, var lavere lønnet end tilsvarende arbejde i USA, samt at arbejdet ikke var vigtigt for hendes modelkarriere. Det havde ligeledes ingen betydning, om samme arbejde havde foregået i USA frem for Danmark. Landsretten lagde til grund, at Camilla Vest havde udført arbejde i Danmark i forbindelse med otte dagslange fotosessioner, fra den 21. september 2000 til den 4. april 2002. Syv af dem foregik fra 21. september 2000 til 20. marts 2001, altså på en 6 måneders periode. Landsretten anså ikke den udøvede erhvervsvirksomhed som nok til, at der var tale om regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv, ligesom det ikke var bevist, at opholdet ikke havde været kortvarigt. Camilla Vest blev dermed frifundet i Landsretten.

I deres afgørelse har Landsretten blandt andet lagt vægt på den juridiske vejledning (på daværende tidspunkt ligningsvejledningen) fra 2002 samt den juridiske vejledning fra 2012. I den juridiske vejledning fra 2002 version 5 pkt. D.A.1.1.1 anførtes det, at opholdet skal have det ”fornødne feriemæssige præg”. Det nævnes videre, at det kan være ved varetagelse af indtægtsgivende erhverv. I den juridiske vejledning fra 2012 henviser Landsretten til C.F.1.7.2 hvori det fremgår at:

”Det er dog en betingelse, at opholdet her ikke er nødvendiggjort af en regelmæssig (løbende) personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv”

Det fremgår ligeledes at skattepligten ikke indtræder ved sporadisk besvarelse af eksempelvis e-mails eller deltagelse i enkeltstående møder, såfremt formålet med opholdet i øvrigt er ferie eller lignende. Herudover henviser Landsretten i deres afgørelse også til en tidligere afgørelse fra SKAT af 16. September 2010, nemlig Kinnock sagen. I Kinnock sagen er det fastlagt af i de tilfælde, hvor det diskuteres, hvorvidt den pågældende person har taget ophold i Danmark grundet arbejde, er der lagt vægt på, om der er en vis sammenhæng mellem arbejdet og opholdet, regelmæssighed i at den pågældende varetager erhvervet, samt at det er nødvendigt at denne er fysisk tilstedeværende. I Kinnock sagen udtalte SKAT at *”Der er ikke herved påbegyndt en regelmæssig fast og*

En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1

*kontinuerlig varig erhvervsmæssig beskæftigelse eller varetagelse af indtægtsgivende erhverv her i landet”.*⁶¹

Herefter lyder Landsretten afgørelse af hvorvidt Camilla Vest har taget ophold og således er fuldt skattepligtig jf. KSL § 1 stk. 1 nr. 1, jf. KSL § 7 stk. 1 som følger (T1 er Camilla Vest):

”Når henses til den ovenfor anførte forståelse i praksis af betydningen af erhvervsarbejde i Danmark findes den af T1 udøvede erhvervsvirksomhed ikke at være udtryk for regelmæssig fast og kontinuerlig varig erhvervsmæssig beskæftigelse her i landet, ligesom T1’s ophold i Danmark ikke har været nødvendiggjort af en regelmæssig (løbende) personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv.”

Ud fra ordlyden af denne afgørelse ledes forfatteren til at tænke, at et ophold betragtes som ferie eller lignende så længe nedenstående gør sig gældende:

- Arbejdet er et udtryk for regelmæssig, fast og kontinuerlig varig erhvervsmæssig beskæftigelse i landet som anført i såvel Kinnock-sagen som Camilla Vest sagen, og
- Opholdet har ikke været nødvendiggjort af regelmæssig personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv som anført i såvel Kinnock-sagen som Camilla Vest sagen. Med denne formulering antages Landsretten at henvise til, at der skal være en vis sammenhæng mellem opholdet og arbejdet.

Camilla Vest blev dermed ikke fuld skattepligtig, selv om hun over 12 måneder havde 7 fotosessioner i Danmark. Dette var en mere lempelig fortolkning af KSL § 7 stk. 1, end hvad der ellers havde været anerkendt i praksis.⁶² Det skal have for øje, at der i Camilla Vest sagen var tale om en skattestraffesag og ikke en ren skattesag, hvorfor bevisbedømmelsen er anderledes jf. UfR 2011.1458 H. Dette ændrer dog ikke på, at fortolkningen af KSL § 7 stk. 1 med Camilla Vest sagen blev ændret, hvorfor den anderledes bevisbedømmelse ikke diskuteres nærmere.

5.4.2 Skats styresignal - SKM2013.715.SKAT

Som følge af Camilla Vest sagen udsendte Skattestyrelsen SKAT.2013.715.SKAT (fremover styresignalet), der fastlægger de retningslinjer Skattestyrelsen, som følge af Camilla Vest sagen, vil følge fremadrettet, når der afgøres sager om fuld skattepligt i tilfælde af tilflytning.⁶³ I styresignalet

⁶¹ Refereret i Camilla Vest sagen – SKM.2012.732.ØLR

⁶² SKM.2013.715.SKAT - Styresignal

⁶³ SKM.2013.715.SKAT

En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1

fastlægges der faste retningslinjer for, hvornår en indtægtsgivende aktivitet kan betragtes som enkeltstående, og dermed ikke medfører fuld skattepligt for skatteyderen. Styresignalet er et udtryk for, at Camilla Vest sagen ud fra Skattestyrelsen opfattelse var en ændring af praksis, hvilket også fremgår af styresignalet.⁶⁴

Skattestyrelsen kan udsende et styresignal i tilfælde af praksisændringer, ny praksis, et ønske om at klargøre uklare retsregler med videre. Styresignalet har samme status som et cirkulære, og er derfor bindende for hele skatteforvaltningen.⁶⁵ Da et styresignal har status som et cirkulære, kan det ikke binde borgerne direkte, men de kan omvendt støtte ret på Skattestyrelsens styresignaler.

Af styresignalet fremgår følgende:

”Af hensyn til at skabe størst mulig forudberegnelighed i relation til vurderingen af, hvornår skattepligten indtræder ved udførelse af arbejdsopgaver af enkeltstående karakter, vil det fremover kunne lægges til grund, at arbejdsopgaver, der udføres højst 10 dage inden for en 12 måneders periode, vil kunne accepteres, uden at skattepligten indtræder. Det gælder dog ikke, hvis arbejdsopgaverne her i landet - selv om de udføres mindre end 10 dage om året - er udtryk for et fast mønster. f.eks. fordi de udføres for en enkelt eller ganske få arbejds- eller hvervgivere. Det er også en betingelse, at den pågældendes arbejde eller erhverv ikke specifikt eller i væsentligt omfang retter sig mod Danmark.”

Herud fra kan udledes, at i vurderingen af om en arbejdsopgave er af enkeltstående karakter, og dermed ikke medfører fuld skattepligt efter Kildeskattelovens § 7 stk. 1, skal følgende kunne gøres gældende:

1. Der må højst udføres arbejdsopgaver i 10 dage inden for en 12 måneders periode,
2. Arbejdsopgaverne er ikke et udtryk for et fast mønster, og
3. Arbejdsopgaverne må ikke specifikt eller i væsentlig omfang rette sig mod Danmark.⁶⁶

I Camilla Vest sagen synes det afgørende at være, at de indtægtsgivende aktiviteter, ikke var:

⁶⁴ SKM.2013.715.SKAT

⁶⁵ Kerzel (2015), side 91

⁶⁶ SKM.2013.715.SKAT

”... udtryk for regelmæssig fast og kontinuerlig varig erhvervsmæssig beskæftigelse her i landet...” og at opholdet: ”... ikke har været nødvendiggjort af en regelmæssig (løbende) personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv.”⁶⁷

Styresignalet refererer afgørelsen men uddyber ikke nærmere, hvordan de tre kriterier er udledt. Landsrettens begrundelse synes dog, at være indarbejdet i de tre kriterier. Begrundelsen om at den indtægtsgivende aktivitet skal være regelmæssig, fast, kontinuerlig og varig, vurderes at være en del af de to første kriterier om opholdets varighed og opholdets udtryk for fast mønster. Kravet om, at arbejdsopgaverne specifikt skal rette sig mod Danmark, vurderes at udspringe af Landsrettens begrundelse om, at opholdet er nødvendiggjort af det indtægtsgivende erhverv. Således er Landsrettens begrundelse indarbejdet i den fremadgående praksis som beskrevet i styresignalet.

De tre kriterier, der skal gøres gældende, for ikke at ifalde fuld skattepligt, undersøges nærmere nedenfor.

5.4.2.1 Ad 1 – Der må højst udføres arbejdsopgaver i 10 dage indenfor en 12 måneders periode

Der er her tale om et objektivt kriterium uden hensyn til den konkrete omstændighed. Det fremgår dog, at arbejdsopgaver der strækker sig udover de 10 dage, i særlige tilfælde, stadig betragtes som enkeltstående.⁶⁸ Dette behandles nærmere nedenfor i afsnit 5.4.2.4. I styresignalet fremgår følgende om beregningen af antal arbejdsdage:

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

To halve arbejdsdage kan dermed ikke lægges sammen til én hel dag i beregningen af de 10 arbejdsdage over 12 måneder. Selv eksempelvis et kort møde tæller derfor som én hel arbejdsdag.⁶⁹ Det er utydeligt hvilke arbejdsdage, der tæller med i beregningen. Som det står i ovenstående frase fra styresignalet, skal arbejdet have karakter af egentlig erhvervsudøvelse. Det er ikke nærmere defineret, hvad der menes med egentlig erhvervsudøvelse. Det må omfatte mere, end hvad der

⁶⁷ SKM.2012.732.ØLR

⁶⁸ SKM.2013.715.SKAT

⁶⁹ Den juridiske vejledning 2019-2, C.F.1.2.2, Hvornår indtræder skattepligten ved tilflytning?

betragtes som regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv, idet dette umiddelbart vil medføre fuld skattepligt. I SKM.2014.717.LSR fastslog Landsskatteretten, at en violinist daglige øvelse på violin, ikke kunne betragtes som regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv. Det fremgår ikke tydeligt, at Landsskatterettens afgørelse, om der er tale om en samlet konkret vurdering af en række forhold, eller en direkte vurdering af, om den daglige øvelse udgør egentlig erhvervsudøvelse, og violinistens arbejde derfor ikke overstiger 10 dage. daglige øvelse er uden tvivl regelmæssig, så spørgsmålet er, om afgørelsen bunder i, at det ikke er varetagelse af erhverv eller at det ikke er indtægtsgivende. I sagen gjorde Skatteyderens repræsentant gældende at den daglige øvelse ikke relaterede sig til en koncert og derfor ikke var indtægtsgivende erhverv. Repræsentanten gjorde yderligere gældende, at øvelserne ikke er tilknyttet nogen erhvervsmæssig beskæftigelse og derfor ikke udgør erhvervsudøvelse. Skatteyderen vedligeholder alene sin form. Landsskatteretten uddyber ikke nærmere, hvilken af ovenstående, der gør udfaldet i afgørelsen eller om det er en konkret vurdering af begge forhold, der medfører at skatteyderen ikke ifalder fuld skattepligt. Hvad der er egentlig erhvervsøvelse, synes ikke at have skabt tvister i praksis, udover SKM.2014.717.LSR.

5.4.2.2 Ad 2 – Arbejdsopgaverne er ikke udtryk for et fast mønster

Udover at arbejdsopgaverne maksimalt må strække sig til 10 arbejdsdage, må arbejdet ikke være et udtryk for et fast mønster. Af styresignalet fremgår der forskellige beskrivelse af udtrykket ”fast mønster”:

”... er udtryk for et fast mønster. f.eks. fordi de udføres for en enkelt eller ganske få arbejds- eller hvervgivere.”

og

”... når arbejdet sker som led i en jævnligt tilbagevendende varetagelse af arbejdsopgaver for en dansk arbejdsgiver eller en udenlandsk arbejdsgiver med løbende arbejds-mæssige aktiviteter i Danmark.”⁷⁰

Den juridiske vejledning henholder sig til den sidste beskrivelse.⁷¹ Forskellen på de to synes at være, at den første beskrivelse alene ser til, om arbejdet udføres for samme eller få hvervgivere. Her tages ikke hensyn til, om arbejdet er planlagt eller sporadisk, eller om der er tale om et mønster, der

⁷⁰ SKAT.2013.715.SKAT

⁷¹ Den juridiske vejledning 2019-2, C.F.1.2.2, Hvornår indtræder skattepligten ved tilflytning?

En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1

gentager sig. I Camilla Vest sagen var der tale om en enkelt arbejdsgiver og 7 arbejdsopgaver på et halv år. Dette vil ud fra den første beskrivelse af, hvad der udgør et fast mønster, være et fast mønster. I SKM.2013.316.DEP kommenterer Skatteministeriet på Camilla Vest sagen. Her fremgår følgende:

”...hendes opgaver blev udført over et forholdsvis mindre antal dage (8) i den godt 3-årige periode, som blev vurderet, og i de sidste 33 måneder af denne periode, var der kun erhvervsmæssig aktivitet i Danmark en enkelt dag. Der var derfor ikke tale om et mønster af løbende erhvervsmæssige aktiviteter her i landet.”⁷²

Her gives der således også udtryk for, at arbejdet skal være tilbagevendende, før det betragtes som fast mønster. I Camilla Vest sagen var der mulighed for at undersøge, om arbejdsopgaverne var tilbagevendende, idet afgørelsen er fra 2012 og de forhold der undersøges er frem til 2006. Såfremt der kun var det år hvor der blev udført arbejdsopgaver 7 gange at se på, kan det ikke udelukkes, at dette var blevet betragtes som et fast mønster.

Det fremgår at den juridiske vejledning samt Skattestyrelsens styresignal, at arbejde som bestyrelsesmedlem eller afholdelse af møder med danske kunder for en udenlandsk virksomhed, altid anses for at være et fast mønster, og vil dermed medføre fuld skattepligt.⁷³ Her henvises til SKM.2009.813.LSR og SKM.2006.41.SR.

Det fremgår af SKM2009.813.LSR, at en skatteyder ved deltagelse i 4 årlige bestyrelsesmøder i Danmark ville ifalde fuld skattepligt, idet der ville være tale om regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv. Det fremgår af afgørelsen, at det er under de oplyste omstændigheder. I sagen ville skatteyderen opholde sig i Danmark i 4-8 uger og deltage i ca. 4 bestyrelsesmøder på årsbasis. Landsskatteretten anså dette for at være løbende varetagelse af indtægtsgivende erhverv. I afgørelsen, var der tale om ophold, hvor arbejde var den eneste anledning til opholdet, og det derfor ikke var på grund af ferie eller lignende. Se nærmere nedenfor i afsnit 6.3. Det afgørende her synes således ikke at være arbejdet karakter men opholdets anledning.⁷⁴

⁷² SKM.2013.316.DEP

⁷³ Den juridiske vejledning 2019-2, C.F.1.2.2, Hvornår indtræder skattepligten ved tilflytning? Samt SKM2013.715.SKAT

⁷⁴ Kerzel (2015) side 723 note 20.

En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1

Ligeledes ville en tjenesterejse til København i SKM2006.41.SR medføre fuld skattepligt for den pågældende. Der var tale om en ophold på 35 dage hvoraf 16 dage blev brugt i forbindelse med tjenesterejsen. Det fremgik ligeledes af sagens oplysning, at niveauet for tjenesterejser var det samme året før, ligesom Skatterådet begrundende afgørelsen med, at formålet med opholdet primært var arbejde. Ser hertil afsnit 6.3.

Herud fra findes det betænkeligt, at den juridiske vejledning anser en tjenesterejse og et bestyrelsesmøde, for altid at udgøre et fast mønster. Ud fra de afgørelser der er henvist til, har det været konkrete omstændigheder, primært formålet med opholdet, og den tilbagevendende karakter af arbejdet, der har medført den fulde skattepligt.

I praksis har der været forskel på behandlingen af en skatteyder, der deltager i et bestyrelsesmøde i sin kraft af sin position som bestyrelsesmedlem eller medlem af direktionen. I SKM.2014.158.LSR var der tale om en skatteyder, der fraflyttede Danmark med sin ægtefælle i 2008. Ægtefællen ejede stadig en ejendom i Danmark, som de overnattede i ved ferier i Danmark. Der var tale om kortvarige ophold. Skatteyderen var medlem af en direktion i et dansk selskab. Han deltog i bestyrelsesmøder via videomøder. Det fremgår af sagsoplysningen, at han deltog i kraft af sin position som direktør. Han deltog i alle bestyrelsesmøder, hvorfor hans forpligtelse i bestyrelsen må kunne sidestilles med et bestyrelsesmedlems forpligtelse. Skatteyderen ønskede at vide, om denne ville ifalde fuld skattepligt, hvis denne under sin ferie i Danmark fysisk deltog i et bestyrelsesmøde eller lignende i Danmark. Landsskatteretten lagde til grund, at der alene var tale om et enkeltstående møde af en dags varighed, der var afgrænset til et konkret ophold og formålet med ophold i øvrigt, ville være ferie eller lignende.

De konkrete forhold i SKM.2014.158.LSR, hvor der ikke indtrådte fuld skattepligt, adskiller sig fra SKM.2009.813.LSR og SKM.2006.41.SR, hvor der indtrådte fuld skattepligt. Her er såvel forskel på formålet med opholdet samt arbejdets omfang, ligesom arbejdet normalt blev udført i udlandet. Skatteyderens deltagelse i bestyrelsesmøder i SKM.2014.158.LSR må sidestilles med et bestyrelsesmedlems deltagelse i bestyrelsesmøder. Det fremgår da heller ikke af afgørelsen, at det har haft betydning i den konkrete vurdering, at skatteyderen ikke betegnes som bestyrelsesmedlem. Ud fra begrundelsen i SKM.2014.158.LSR, ville afgørelsen ikke have været anderledes, hvis skatteyderen havde været bestyrelsesmedlem eller på en enkelt tjenesterejse. I SKM.2015.653.SR

En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1

ville en skatteydners deltagelse i leverandørmøder ikke medføre fuld skattepligt. Der ses ikke at være en grund til, at bestyrelsesmøder som bestyrelsesmedlem og tjenesterejser, skal behandles anderledes end bestyrelsesmøder som direktionsmedlem og leverandør møder. Praksis i ovennævnte afgørelser synes dog heller ikke at være et udtryk for dette.

I SKM.2013.76.SR ville 6-8 møder i Danmark, i en 7 måneders periode, medføre fuld skattepligt. Skatterådet fastlagde, at der var tale om forventelige og tilbagevendende møder. Skatterådet henviser til, at møderne udgør en bestemt arbejdsfunktion og er nødvendige for skatteyderens varetagelse af indtægtsgivende erhverv. Skat lægger ligeledes vægt på antallet af møder over den korte periode. Herud fra må vurderingen af, om der er tale om et fast mønster ses i forhold til skatteyderes øvrige arbejdssituation.⁷⁵ I nærværende sag var møderne en integreret del af skatteyderes arbejde ligesom møderne var forventelige og af forholdsvist stort omfang. I forhold til ovennævnte sag SKM.2014.158.LSR var der kun tale om ét møde over en 12 måneders periode. Mødet må dog ligeledes have været forventeligt, hvorfor dette alene må vægte i den konkrete afvejning og ikke være udslagsgivende. Det må formodes, at forskellen kan ligge i, at omfanget af møderne i SKM.2013.76.SR er mere tilsvarende almindelige indtægtsgivende erhvervsmæssige aktiviteter, i det der var tale om ca. 1 møde om måneden. I SKM.2014.158.LSR var der alene tale om ét møde over et år. Et enkelt møde kan tvivlsomt siges, at være regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv i Danmark. Dette gjorde sig ligeledes gældende i operasanger eksemplet som nævnes i styresignalet.

Ud fra ovenstående, kan det ikke udelukkes, at arbejde som bestyrelsesmedlem eller tjenesterejser til Danmark altid udgør et fast mønster. I dette tilfælde, kan SKM.2014.158.LSR være et udtryk for, at arbejdet ikke specifikt eller i væsentlig grad retter sig mod Danmark, hvorfor skattepligten ikke indtræder.

5.4.2.3 Ad 3 – Arbejdsopgaverne må ikke specifikt eller i væsentlig omfang rette sig mod Danmark

Udover at det arbejde, der udføres under opholdet, maksimalt må vare i 10 dage, og det ikke må være udtryk for et fast mønster, må det ligeledes ikke rette sig specifikt eller i væsentligt omfang til

⁷⁵ Michelsen (2019), side 806

En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1

Danmark.⁷⁶ Det fremgår ikke klart, hvornår arbejde specifikt eller i væsentligt omfang retter sig mod Danmark. I den juridiske vejledning samt styresignalet er der følgende eksempel:

*”En operasangerindes enkeltstående koncertarrangementer her i landet retter sig ikke specifikt mod Danmark, hvis den pågældende er fast engageret i et andet land eller i øvrigt har koncertarrangementer i mange lande.”*⁷⁷

I den juridiske vejledning er der ikke en nærmere beskrivelse heraf, men denne henholder sig til ovennævnte eksempel om operasangeren. Eksemplet har en nær tilknytning til TfS1997.590.LSR, hvori Landsskatteretten udtalte, at et enkeltstående arrangement i Danmark, ikke var nok til at den fulde skattepligt indtrådte. Ud fra eksemplet kan det udledes, at vurderingen af om en arbejdsopgave specifikt retter sig mod Danmark, afhænger af en samlet vurdering og ikke den enkelte arbejdsopgave i sig selv. Den enkelte koncert rettede sig ikke direkte mod Danmark, fordi den pågældende normalt var fast engageret i et andet land eller fordi Danmark alene var et blandt mange lande, der blev spillet koncerter i. I eksemplet henviser der direkte til, at der er koncerter i mange lande. Det må derfor lægges til grund, at det skal være det pågældende arbejde der udføres i Danmark, der skal udføres i mange lande, før det ikke retter sig til Danmark. Det fremgår, at arbejde ikke specifikt eller væsentligt retter sig mod Danmark, hvis skatteyderen er fast engageret i et andet land. Det er uklart hvordan dette skal forstås, idet mange skatteyderen, der ikke er fuldt skattepligtig til Danmark, må være fast engageret i et andet land.

I ovennævnte sag SKM.2014.158.LSR, blev et medlem af en direktion ikke fuldt skattepligt, ved fysisk at deltage i et bestyrelsesmøde i Danmark, som han ellers normalt deltog ved på videomøder. Da der var tale om et dansk selskab, må man umiddelbart sige, at mødet retter sig direkte mod Danmark. Men ud fra ovenstående beskrivelse i den juridiske vejledning, må det ud fra en konkret vurdering siges, at skatteyderen normalt kun deltager i bestyrelsesmøder på videomøder og ellers arbejder i udlandet. Herud fra rettede arbejdet sig således ikke mod Danmark. Dette til forskel fra SKM2009.813.LSR, hvor en skatteydere deltagelse i 4 årlige bestyrelsesmøder i Danmark. Det må siges både at være et fast mønster, men også direkte henvende sig til Danmark, da bestyrelsesmøderne primært vil foregå i Danmark. Sagen er fra før styresignalet, og de tre

⁷⁶ SKAT.2013.715.SKAT - styresignal

⁷⁷ Den juridiske vejledning 2019-2, C.F.1.2.2, Hvornår indtræder skattepligten ved tilflytning? samt SKAT.2013.715.SKAT - styresignal

En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1

betingelse, der er fastlagt i styresignalet, har derfor ikke været afgørende for vurderingen i sagen på daværende tidspunkt.

I den juridiske vejledning klarlægges det ikke yderligere, hvad der menes med ”væsentlig omfang eller ”særlig grad” som er det udtryk, den juridiske vejledning anvender. I Styresignalet fremgår følgende beskrivelse i afsnittet om, hvornår der kan ske genoptagelse af skattesager:

”...når arbejdet sker som led i en jævnligt tilbagevendende varetagelse af arbejdsopgaver for en dansk arbejdsgiver eller en udenlandsk arbejdsgiver med løbende arbejdsmæssige aktiviteter i Danmark.”⁷⁸

I styresignalet overlapper beskrivelsen af, hvad der udgør et fast mønster, og kravet om at arbejdet, ikke må rette sig mod Danmark, hinanden. Det kan være fordi, at de to udtryk er sammenfaldende, således at hvis der er tale om et fast mønster, retter arbejdet sig også mod Danmark. I SKM.2013.316.DEP, som er skatteministeriets kommentarer til Camilla Vest sagen, udtales følgende:

”Personer, hvis indtægtsgivende aktiviteter specifikt eller i væsentligt omfang er rettet mod Danmark - i modsætning til x (Camilla Vest), der som nævnt i arbejdsmæssig henseende ingen særlig tilknytning havde til Danmark”(Forfatterens egen tilføjelse)

”...hvis de erhvervsmæssige aktiviteter har sammenhæng med en forventelig arbejds- eller erhvervsmæssig tilknytning her til landet...”⁷⁹

I Camilla vest sagen, rettede fotosessionerne sig ikke specifikt eller væsentligt til Danmark. Det fremgår ikke klart af Landsrettens afgørelse, hvad der lægges vægt på i vurderingen, men Camilla Vest’s repræsentant fastslår i sagen:

⁷⁸ SKAT.2013.715.SKAT

⁷⁹ SKM.2013.316.DEP

”De jobs, som hun havde i 2001 og 2002 i Danmark, var lavere betalt end tilsvarende arbejde i USA. Opgaverne var ikke vigtige for hendes modelkarriere ... Hun kunne sagtens have afslået opgaverne eller bedt om, at de blev optaget i USA.”

Denne form for arbejde, der kan udføres hvor som helst, må derfor anses for ikke at rette sig direkte mod Danmark. Det gælder dog ikke, hvis den erhvervsmæssige aktivitet, har sammenhæng med en forventelig arbejdsmæssig tilknytning til landet. Dette må eksempelvis være tilfældet, ved deltagelse i bestyrelsesmøder i et dansk selskab. Deltagelse i et enkelt bestyrelsesmøde for et dansk selskab, er dog accepteret i praksis⁸⁰.

Flere steder i Camilla Vest sagen, refererer Landsretten til, at der skal være en vis sammenhæng mellem arbejdet og opholdet. At opholdet skal være nødvendiggjort af regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv. Det fremgår af Landsrettens afgørelse og begrundelse at:

”...ligesom T1's ophold i Danmark ikke har været nødvendiggjort af en regelmæssig (løbende) personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv.”

Herud fra må kravet om at arbejde ikke specifikt eller væsentligt må rette sig mod Danmark forstås således, at arbejde der kan udføres andre steder end Danmark, og hvor opholdet derfor ikke direkte er nødvendiggjort at arbejdsopgaven, ikke retter sig særligt eller væsentligt mod Danmark.

Dette kriterium synes dog ikke at gælde for besvarelse af sporadiske telefonopkald og mails. Disse accepteres, selvom de henvender sig direkte til eksempelvis danske kunder.⁸¹

Vurderingen af, om arbejdet retter sig specifikt eller i væsentlig grad på Danmark, må ud fra ovenstående foretages ud fra en konkret vurdering af, om arbejdet normalt udføres andre steder og kan udføres andre steder, om der er en forventelig arbejdsmæssig tilknytning til Danmark, samt om det arbejdet, der udføres i Danmark, udgør én af eksempelvis mange koncerter rundt om i verden.

⁸⁰ SKM.2014.158.LSR

⁸¹ SKM.2015.290.SR samt SKAT.2013.715.SKAT

En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1

Såfremt en skatteyder kortvarigt opholder sig i Danmark og udfører indtægtsgivende aktiviteter under 10 dage på en 12 måneders periode, der ikke udgør et fast mønster og som ikke specifikt eller i væsentlig grad retter sig mod Danmark, må det klare udgangspunkt dermed være, at der ikke indtræder fuld skattepligt.⁸²

5.4.2.4 Ophold der strækker sig udover 10 dage

De fastlagte 10 arbejdsdage er ikke en absolut grænse. I særlige tilfælde kan en arbejdsopgave stadig betragtes som enkeltstående, selvom den strækker sig ud over 10 dage på en 12 måneders periode.⁸³ I dette tilfælde skal følgende krav være opfyldt:

1. Vedkommende udfører normalt ikke arbejde i Danmark
2. Det er ekstraordinært, at arbejdet er udført i Danmark
3. Arbejdet har ikke særlig tilknytning til Danmark.⁸⁴

Det fremgår ikke tydeligt for forfatteren om det 3. krav (tilknytningskravet) er sammenfaldende med ovenstående kriterium om, at arbejdet ikke specifikt eller i væsentligt omfang på henvende sig til Danmark. Det faktum, at de to kriterier beskrives på to forskellige måder må tale for, at de skal forstås på to forskellige måde. Dette må dog fastlægges klarere ved en analyse af anvendelsen af tilknytningskravet i praksis. De tre krav undersøges samlet.

SKM.2015.61.SR

I SKM.2015.61.SR blev de tre krav for, hvornår arbejde der strækker sig udover 10 dage ikke medfører fuld skattepligt, undersøgt. Sagen omhandler en håndboldspiller, der have erhvervet bopæl i Danmark. Skatterådet skulle afgøre, om håndboldspilleren ville blive fuldt skattepligtig til Danmark, såfremt han deltog i landskampe på dansk grund, og modtog honorar herfor. Der ville være tale om imellem 14 og 30 arbejdsdage, herunder kampe og træning. Håndboldsspilleren spillede normalt i udlandet. Håndboldsspilleren ville ikke indtræde i fuld skattepligt. Der er uden tvivl tale om arbejde, der strækker sig udover 10 dage, hvorfor de tre krav, for ikke af ifalde fuld skattepligt ved arbejde udover 10 dage, skal være opfyldt. De tre krav undersøges direkte i afgørelsen. Det fremgår således af sagen at:

⁸² SKAT.2013.715.SKAT - styresignal

⁸³ SKAT.2013.715.SKAT – styresignal samt Den juridiske vejledning 2019-2, C.F.1.2.2, Hvornår indtræder skattepligten ved tilflytning?

⁸⁴ SKAT.2013.715.SKAT - afsnit 3 Den fremover gældende praksis samt Den juridiske vejledning 2019-2, C.F.1.2.2, Hvornår indtræder skattepligten ved tilflytning?

”SKAT bemærker, at spørger normalt udfører sit arbejde i udlandet, (Krav 1: Vedkommende udfører normalt ikke arbejde i Danmark) at det i sin natur er ekstraordinært at blive udtaget til at spille og træne på landsholdet (Krav 2: Det er ekstraordinært at arbejdet er udført i Danmark) og at landsholdet spiller sine kampe i både ind- og udland. (krav 3: Arbejdet har ikke særlig tilknytning til Danmark)”
(Forfatterens egen tilføjelser)

Vurderingen af, om håndboldspilleren normalt udfører arbejde i Danmark (Krav 1), synes at være foretaget ud fra, hvor håndboldspilleren til hverdag arbejder. I begrundelsen lægger Landsskatteretten vægt på, at håndboldspilleren er fastansat på et klubhold i udlandet og at han har fast base i samme land.

Der hvor en skatteyder normalt arbejder, skal herud fra vurderes ud fra en betragtning af, hvor skatteyderens hverdag er. Dette krav lægger sig op af skatteyderen, og hvor denne normalt arbejder, hvorfor det ikke er relevant om arbejdet normalt udføres i Danmark.

Vurderingen, af om det er ekstraordinært, at arbejdet udføres i Danmark (Krav 2), er mere kompliceret. Ud fra SKM.2015.61.SR bliver kravet om, at udførelsen af arbejdsopgaven i Danmark skal være ekstraordinært, at blive bedømt ud fra en objektiv standard frem for den subjektive situation. I afgørelse lægges der vægt på, at det at blive udtaget til landsholdet, er ekstraordinært. Der lægges ikke vægt på, at det er ekstraordinære at arbejdets udføres i Danmark, som ordlyden af kravet eller lægger op til. Denne måde at vurdere det, slår forfatteren som problematisk, idet de fleste former for arbejde, ikke er af ekstraordinær karakter. Personer, der arbejder indenfor et arbejdsfelt, der betragtes som ekstraordinære, vil dermed blive stillet skattemæssigt bedre, end personer, der arbejder inden for ordinære områder. Forskellen vil alene være baseret på arbejdstypen og således rent objektive forhold.⁸⁵ I virkeligheden kan besiddelsen af en stilling som direktør i en af Danmarks største selskaber, være lige så ekstraordinær, som at spille på landsholdet. Men hvad med direktører i mindre selskaber, eller en forsker der arbejder inden for et specifikt område, kun enkelte mennesker kender til? Lægges fortolkningen i SKM.2015.61.SR til grund, vil det ligeledes medføre, at en række erhverv, vil blive helt afskåret fra, at arbejde i Danmark, udover de 10 dage. Dette skyldes, at de ikke betragtes som ekstraordinære erhverv, hvorfor dette krav ikke vil være opfyldt. Ved andre erhverv, som eksempelvis spiller på landsholdet, vil fortolkningen

⁸⁵ Kerzel (2015) – Juridisk artikel

medføre, at alt arbejde betragtes som ekstraordinært, uanset omfang. Det er forfatterens formodning, at denne retsstilling ikke er det Skattestyrelsen havde til hensigt med styresignalet ligesom en sådan forskelsbehandling ikke fremgår af KSL § 7 stk. 1. Det vil derfor være mere nærliggende, at fortolke kravet efter ordlyden, ud fra hvilken det ekstraordinære skal ligge i, at arbejdet udføres i Danmark. Her vil ingen erhverv fra starten være udelukket.

Betingelsen om at arbejde ikke har særlig tilknytning til Danmark (Krav 3) er i afgørelsen opfyldt, ved at landsholdet både spiller kampe i ind- og udland. Der er her et vist sammenfald med kravet om, at arbejde under 10 dage i Danmark, ikke specifikt eller i væsentlig grad, må rette sig mod Danmark som beskrevet ovenfor i afsnit 5.4.2.3. Heraf fremgår følgende eksempel på, hvornår arbejde ikke specifikt eller i væsentlig grad retter sig mod Danmark:

”En operasangerindes enkeltstående koncertarrangementer her i landet retter sig ikke specifikt mod Danmark, hvis den pågældende er fast engageret i et andet land eller i øvrigt har koncertarrangementer i mange lande.”⁸⁶

Skatterådets vurdering af, at landsholdet spiller kampe både i indland og udland er tilsvarende dette eksempel. Ud fra ordlyden af tilknytningskravet, er det arbejdet, der ikke må have en særlig tilknytning i Danmark. I det lignende krav ved ophold under 10 dage, er det skatteyderens arbejde eller hverv der ikke må rette sig specifikt mod Danmark. Det synes nærmere at være en generel vurderingen af skatteyderens erhverv frem for et enkelte stykke arbejde, der udføres i Danmark. I SKM.2015.61.SR retter håndboldspillerens erhverv sig ikke mod Danmark, med begrundelse, at han spiller i flere forskellige lande, og har fast base i udlandet. Men ses der på det enkelte arbejde, som er træning og håndboldkampe i Danmark, idet turneringen det år blev afholdt i Danmark, synes det utænkeligt, at arbejdet ikke havde en tilknytning til Danmark.⁸⁷

Det fremgår endvidere af Skatterådets begrundelse, at spillerne udtages fra kamp til kamp uden et fast ansættelsesforhold, hvorfor der er tale om enkeltstående aktiviteter. Det fremgår ligeledes af sagsoplysningerne, at håndboldspilleren ville have 14 dage på landsholdet uanset om denne blev udtaget eller ej. Der må for de 14 dage være tale om et fast ansættelsesforhold. I SKM.2002.252.LR havde ansættelsesforholdet ligeledes betydning for afgørelsen. Her anmodede en skatteyder

⁸⁶ Den juridiske vejledning 2019-2, C.F.1.2.2, Hvornår indtræder skattepligten ved tilflytning?

⁸⁷ Kerzel (2015) – Juridisk artikel

bosiddende i Schweiz, der ville erhverve en andelsbolig i Danmark, om bindende forhåndsbesked på en række spørgsmål. En af spørgsmålene var, hvorvidt han ville blive fuldt skattepligtig til Danmark, såfremt han én måned om året arbejdede for en dansk arbejdsgiver, men ophold herudover primært ville være i feriemæssig sammenhæng. Told og skattestyrelsen anså ikke et sådant opholdt for udelukkende af være feriemæssigt, og det ville medføre fuld skattepligt. Told og skattestyrelsen begrundede afgørelsen med, at en ansættelse hos en dansk arbejdsgiver vil forpligte den Schweizisk bosiddende person, i at møde på arbejde i Danmark, i den periode ansættelsen strækker sig over. Afgørelsen er tilbage fra 2002, hvorfor der endnu ikke er fastlagt de ovenfor nævnte retningslinjer for, hvornår arbejde der strækker sig udover 10 dage, ikke medfører fuld skattepligt. Det afgørende her synes dog at have været, at skatteyderen havde et ansættelsesforhold til en dansk arbejdsgiver. Der er en vis ensartethed over de to afgørelser over såvel antal arbejdsdage som ansættelsesforhold. I SK.2002.252.LR blev der lagt vægt på længden af opholdet, og at der var tale om et fast ansættelsesforhold til en dansk arbejdsgiver. I SKM 2015.61.SR er opholdet tilsvarende langt. I afgørelsen bliver der lagt vægt på, at der ikke er tale om et fast ansættelsesforhold, idet spillerne udtages fra kamp til kamp. Der må kunne argumenteres for, at såfremt håndboldspilleren vil blive udtaget til kampene med stor sikkerhed, vil der være tale om et fast ansættelsesforhold, på samme måde, som en tidsbegrænset ansættes med mulighed for afskedigelse med en dags varsel. Forskellen på de to situationer, synes dermed alene at være, at landsholdet i SKM.2015.61.SR spillede både i udland og i indland, mens der i SKM.2002.252.LR var tale om arbejde alene i Danmark. Ikke desto mindre må det faktum, at landsholdet kampe på daværende tidspunkt skulle spilles i Danmark, medføre, at arbejdet var tilknyttet til Danmark.

I SKM.2002.252.LR blev der udover arbejde én måned om sommeren, stillet spørgsmål til, om skatteyderen ville blive fuldt skattepligtig til Danmark, hvis hun udarbejdede undervisningsmateriale 14 dage om året i forbindelse med sin ansættelse i udlandet, men ophold herudover primært ville være i feriemæssig sammenhæng. I afgørelsen ville skatteyderen blive anses som fuld skattepligtig. Her udtalte Told- og skattestyrelsen følgende:

”Den i Danmark foretagne forberedelse af undervisningsmateriale anses at udgøre en så lille del af hovedbeskæftigelse, undervisning, som foretages i Schweiz.”⁸⁸

⁸⁸ SKM.2002.252.LR

Der er dermed tale om to forskellige udfald, selv om det vedrører den samme borger og i begge tilfælde, arbejde der strækker sig udover 10 dage. I afgørelsen synes det afgørende argument for de forskellige udfald, at være, at de 14 dages forberedelse af undervisning, udgjorde en lille del af hovedbeskæftigelsen, og at skatteyderen havde fast tilknytning til Schweiz. Sammenlignet med SKM.2015.61.SR, havde skatteyderen også fast tilknytning til udlandet. Det udførte arbejde for landsholdet, må dog betegnes for skatteyderens hovedbeskæftigelse for landsholdet. Undervisningsmaterialet kunne ligeledes være udført et andet sted end i Danmark, mens de pågældende håndboldkampe ikke kunne spilles andre steder. Henset til SKM.2002.252.LR, synes der ikke at være holdepunkter for, at håndboldspilleren ikke har et fast ansættelsesforhold.

Der kan være en formodning for, at der er tale om nogle hensigtsmæssighedsovervejelser, idet følgevirkningen af, at der ville indtræde fuld skattepligt i SKM.2015.61.SR kunne være, at sportsfolk og kunstnere ikke vil kunne deltage i arrangementer som OL og VM i Danmark, såfremt de har bopæl i Danmark efter KSL § 1 stk. 1 nr. 1. Der kan dog ikke udledes en hjemmel i KSL § 7 stk. 1, til at der kan ske forskelsbehandling af skatteydere ud fra hensigtsmæssighedsovervejelser.⁸⁹

SKM.2017.180.LSR

I SKM.2017.180.LSR blev en professor, der var fraflyttet Danmark, ikke fuld skattepligtig til Danmark, selv om han havde varierende opgaver i Danmark. Hans familie var flyttet tilbage til Danmark og professoren opholdt sig på bopælen med dem, under hans ophold. Ophold i Danmark oversteg ikke 180 dage på en 12 måneders periode, og var dermed kortvarigt. Professorens arbejde bestod af undervisning, administration og forskning. Nogle af forskningsprojekterne var finansieret fra Danmark. Professoren ønskede bindende svar på flere spørgsmål.

Professoren ønskede blandt andet svar på, hvorvidt det ville medføre fuld skattepligt hvis han havde følgende erhvervsmæssige aktiviteter:

- Deltagelse i møder, hvor hans viden gennem sin forskning skal udbredes,
- Deltagelse i foredrag, konferencer, interviews og receptioner der afholdes i hans egenskab af ekspert og uden et ansættelsesforhold og løn,
- Vejledning af ph.d. – studerende i hans egenskab af professor men uden løn,

⁸⁹ Kerzel (2015) – Juridisk artikel

- ophold under 10 dage på en 12 måneders periode, såfremt alt ovenstående medfører fuld skattepligt.

Landsskatteretten lægger i deres begrundelse vægt på følgende:

”Det er oplyst, at samtlige af As aktiviteter i Danmark vil være enkeltstående og ulønnede opgaver, der ikke vedrører As arbejde for GI, men udelukkende udføres på frivillig basis, og at aktiviteterne vil være af begrænset omfang og af uregelmæssig karakter.”⁹⁰

Landsskatteretten lægger blandt andet vægt på karakteren af aktiviteterne i Danmark. Karakteren af arbejdet betragtes som enkeltstående, i begrænset omfang og uregelmæssigt. Hovedvægten synes dog at være lagt på, at arbejdet ikke har økonomisk betydning for skatteyderen. Dette omtales nærmere i afsnit 6.1. SKM.2017.180.LSR er afsagt med dissens, således det er retsformandens stemme, der er afgørende. Afgørelsen er dermed ikke et udtryk for enighed mellem retsmedlemmerne, hvor to af dem ville stadfæste Skatterådet afgørelse og begrundelse. Skatterådet anså arbejdet for at være regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv. Aktiviteterne blev anset for en sammenhængende del af det arbejde professoren udførte for arbejdsgiveren i udlandet da arbejdsopgaverne i Danmark, udsprang af hans arbejde som professor. Skatterådet var derfor af den opfattelse, at de erhvervsmæssige aktiviteter, der blev spurgt til i SKM.2017.180.LSR, såvel ville medføre skattepligt, hvis de blev udført i under som over 10 dage.

Der foretages ikke en direkte afvejning af de tre krav, der skal være opfyldt, før arbejde over 10 dage ikke medfører fuld skattepligt. Der henvises i begrundelsen til, at det udførte arbejde ikke er ekstraordinært, idet professoren løbende inviteres til at deltage i forskellige aktiviteter i Danmark samt deltager i disse. Aktiviteterne har relation til hans den forskning han laver i udlandet.⁹¹

Til forskel fra SKM.2015.61.SR bliver fokus her lagt på, hvorvidt det er ekstraordinært, at arbejdet udføres i Danmark, frem for om professorens erhverv er ekstraordinært. Dette er i overensstemmelse med ordlydens af kravet, som det fremgår i styresignalet. Skatterådet anså ligeledes arbejdet for specifikt at rette sig mod Danmark, da de projekter professoren er involveret i, er støttet af en fond i Danmark.⁹² Selv om kravet om at arbejde specifikt skal rette sig mod Danmark, hører til ophold under 10 dage, anses begrundelsen for ligeledes at være gældende, i forhold til tilknytningskravet ved arbejde over 10 dage.

⁹⁰ SKM.2017.180.LSR

⁹¹ SKM.2017.180.LSR

⁹² SKM.2017.180.LSR

Selv om Skatterådet ikke fik medhold i Landsskatteretten, anses afgørelsen stadig for relevant praksis, i forhold til arbejde der udføres i over 10 dage. Dette begrundes med, at afgørelsen i Landsskatteretten afsiges med dissens. Landsskatterettens afgørelse går dog forud for Skatterådets afgørelse, hvorfor Skatterådets begrundelse og afgørelse alene bidrager til forståelsen af, hvornår der indtræder fuld skattepligt ved arbejdsopgaver over 10 dage.

5.5 Sporadisk

Udover at arbejdet skal være enkeltstående, har der ligeledes været praksis for, at arbejdet skal være sporadisk. Se hertil afsnit 5.1. I enkelte Skatterådsafgørelser, henviser skatterådet til, at der med sporadiske menes, at arbejdet ikke er påregneligt.⁹³

Det fremgår af den juridiske vejledning samt praksis, at sporadiske telefonopkald og mails kan besvares, uden den fulde skattepligt indtræder.⁹⁴ I SKM.2012.311.LSR blev en skatteyder anset for fuld skattepligtig, idet besvarelse af telefonopkald og e-mails blev anset som en nødvendig del af hans stilling som direktør og hovedaktionær og dermed regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv. Der blev ligeledes henvist til, at der blev spurgt til en lang periode, op til 180 dage. I sagen blev det fremlagt som sporadiske opkald, der ikke var planlagte.⁹⁵ Idet besvarelse af mails og telefonopkald blev betragtet som en nødvendig del af hans ledelsesfunktion, og da det var over en lang periode, blev de ikke anset som sporadiske. Der ville derfor indtræde fuld skattepligt. I SKM.2014.158.LSR blev en direktør ikke fuld skattepligtig ved at besvare telefonopkald og mails i forbindelse med ferie i Danmark. I begge tilfælde spørges der til ophold op til de fastsatte grænser for, hvad der betragtes som kortvarigt. I SKM.2013.311.LSR var skatteyderens familie flyttet til Danmark, og der blev ikke spurgt til en mere specifik periode end under de fast grænser for, hvad der er kortvarigt. I SKM.2014.158.LSR boede skatteyderen med familien i Kina, og der blev givet udtryk for, at de alene ville opholde sig i Danmark i nogle uger. Det afgørende i de to afgørelser må således være, at skatteyderen i sin stilling som direktør må forvente, at besvare telefonopkald eller mails ved ophold på op til 180 dage eller 3 måneder, og det derfor ikke er sporadisk. Hvorimod en

⁹³ SKM.2015.273.SR og SKM.2015.653.SR

⁹⁴ Den juridiske vejledning 2019-2, C.F.1.2.2, *Hvornår indtræder skattepligten ved tilflytning?*, Denne fremgangsmåde meddelte Skattestyrelsen ligeledes i SKM2011.673.SKAT som følge af SKM.2011.300.SR, der senere blev stadfæstet i SKM2012.311.LSR.

⁹⁵ Kerzel (2015), side 724, note 22.

direktør ikke på samme måde, må forvente at besvare telefonopkald eller mails ved ophold på nogle uger. Til trods for dette, synes afgørelsen i SKM.2013.311.LSR streng, henset til senere praksis, som benævnt umiddelbart nedenfor.

Kravet om at arbejdet skal være sporadisk, synes ikke at gælde konsekvent for andre typer af arbejde. I Tfs.1997.590 LSR som er nævnt ovenfor, ville en operasanger ikke blive fuldt skattepligt, hvis hun udførte en enkeltstående koncert i Danmark. Der må dog her have været tale om et påregneligt arrangement, der dermed ikke kan anses som sporadisk. I senere praksis har mere omfattende, planlagte indtægtsgivende aktiviteter ikke medført fuld skattepligt for skatteyderen, med en begrundelse om, at der ikke var tale om regelmæssig indtægtsgivende erhverv. I SKM.2014.717.LSR som tidligere beskrevet, have en musiker koncerter i Danmark samt øvede sig dagligt på sin violin. Musikeren ville ikke ifalde fuld skattepligt. Aktiviteterne var planlagte og derfor ikke udtryk for sporadisk aktivitet. I SKM.2015.61.SR ifaldt en skatteyder ikke fuld skattepligt, selv om der var fastlagt 14 dages arbejde i Danmark. I SKM.2017.180.LSR nævner Landsskatteretten særligt, at aktiviteterne vil være af uregelmæssig karakter.

Det er herudfra ikke klart, om det har betydning om arbejdet er sporadisk, eller om det er uden betydning så længe arbejdet anses som enkeltstående. Det pludselige fokus i SKM.2017.180.LSR kan være et udtryk for, en varsling om en skærmpet praksis i fremtiden⁹⁶. En forklaring kan være, at kravene, der er fastsat i styresignalet, har indarbejdet kravet om, at arbejdet skal være sporadisk. Det er dog mere nærliggende, at kravet om at arbejdet skal være sporadisk, ikke er udslagsgivende i andre tilfælde, end ved telefonopkald og mails.

6 Andre forhold af betydning for den konkrete vurdering

I afsnit 5 undersøges det, hvad der betragtes som regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv. Af hensyn til specialets overskuelighed og systematik, er flere forhold, der har betydning i den konkrete vurdering, ikke nærmere diskuteret i afsnittet. I nærværende afsnit undersøges en række af de forhold.

⁹⁶ Nørgaard Laursen (2017) – Juridisk artikel

6.1 Økonomisk betydning - indtægtsgivende

Som det fremgår af ovenstående, skal der være tale om regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv, før der indtræder fuld skattepligt jf. KSL § 1 stk. 1 nr. 1 jf. KSL § 7 stk. 1. Det ligger i ordlyden, at det erhverv, der udføres i Danmark, skal være indtægtsgiven før der indtræder fuld skattepligt. Følgende fremgår desuden af den juridiske vejledning:

”Arbejdet skal direkte eller indirekte have økonomisk betydning for den pågældende. Hvis det pågældende arbejde er uegennyttigt, ulønnet eller på anden måde helt uden økonomisk betydning for den pågældende person, vil arbejdet ikke føre til indtræden af skattepligt efter KSL § 7, stk. 1.”⁹⁷

Heri ligger, at det udførte arbejde, skal have en økonomisk betydning for skatteyderen, før aktiviteten kan beskrives som indtægtsgivende erhverv.

I den juridiske vejledning er der henvist til TFS.1990.163.LSR hvor en skatteyder, der var skattepligtig til England, hjalp sin søn med en minkfarm i travle perioder. Arbejdet var ulønnet og i perioden boede skatteyderen i et sommerhus, der ikke var egnet til helårsbeboelse. Afgørelsens synes nærmere at være et spørgsmål om, hvorvidt skatteyderen var fraflyttet Danmark snarende end tilflyttet Danmark. Dette ses også at Landsskatterettens begrundelse for afgørelsen, hvor der lægges vægt på at klageren ikke har bevaret sin bopæl, efter at have emigreret til udlandet.

Landsskatteretten lægger dermed til grund, at skatteyderen er fraflyttet, frem for at undersøge, om skatteyderen er tilflyttet. Det er derfor forfatteres opfattelse, af afgørelsen ikke kan anvendes til at statuere, at ulønnet arbejde, ikke vil kunne medføre fuld skattepligt jf. § 7 stk. 1 jf. § 1 stk. 1 nr. 1. Da det nævnes i den juridiske vejledning, kan det være et udtryk for, at såfremt sagen havde omhandlet, hvorvidt der var sket tilflytning, ville det faktum at det udførte arbejde var ulønnet have medført, at der ikke var indtrådt fuld skattepligt.

⁹⁷ Den juridiske vejledning 2019-2, C.F.1.2.2, Hvornår indtræder skattepligten ved tilflytning?,

SKM.2014.717.LSR

I 2014 kom der endnu en afgørelse, der har skabt usikkerhed om anvendelsesområdet for KSL § 7 stk. 1.⁹⁸ Sagen er nævnt af flere gange i nærværende speciale. Den omhandler en skatteyder, der var en international anerkendt violinist og gav koncerter i store dele af verden. Han havde i mange år ikke været fuldt skattepligtig til Danmark, men erhvervede i 2004 bopæl Danmark. I årene 2007-2010 havde skatteyderen ca. tre koncerter om året og af koncertkalenderen fremgik det, at der var tale om ca. 7 arbejdsdage. Det fremgår af sagsoplysningen, at skatteyderen øvede sig før koncerterne samt dagligt holdt sine evner ved lige. Det fremgår ligeledes, at koncerterne afholdt i Danmark, er få i forhold til det samlede antal koncerter i verden. Der var tale om kortvarigt ophold. Problemstillingen i sagen var, hvorvidt den daglige øvelse på violinen, kunne betragtes som regelmæssig varetægelse af indtægtsgivende erhverv.⁹⁹ Tidligere i denne fremstilling diskuteres det, om Landsskatteretten gav skatteyderen medhold, på grund af at den daglige øvelse ikke blev betragtet som erhvervsudøvelse, eller fordi den ikke blev anset som indtægtsgivende.

Landsretten udtaler i afgørelsen:

”...klagerens få koncerter mv. samt hans nødvendige vedligeholdelse af sine musikalske færdigheder under ophold her i landet ikke kan anses for regelmæssig varetægelse af løbende, indtægtsgivende arbejde.”¹⁰⁰

Begrundelse kan ligge i, at den nødvendige vedligeholdelse af de musikalske færdigheder ikke har en sådan direkte forbindelse til skatteyderens indtægt, at det er tale om *indtægtsgivende* erhverv.

Dette selv om den daglige øvelse er en forudsætning for det indtægtsgivende erhverv. Dette fremgår af en artikel af Anders Nørgaard Laursen - RR.SM.2017.08:

”Praksis på området synes herefter at kunne sammenfattes sådan, at et ophold kun kan betragtes som varetægelse af indtægtsgivende erhverv, hvis der kan påvises en særdeles direkte og nær forbindelse mellem skatteyderens aktivitet her i landet og erhvervelsen af skattepligtig indkomst. Selvom aktiviteten her i landet er en forudsætning for selve indkomsterhvervelsen, jf. SKM2014.717.LSR”¹⁰¹

⁹⁸ Kenzel (2015) - Juridisk artikel

⁹⁹ Kenzel (2015) - Juridisk artikel

¹⁰⁰ SKM.2014.717.LSR

¹⁰¹ Nørgaard Laursen, (2017) – Juridisk artikel

En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1

Skal denne fortolkning anlægges, må det samme gøre sig gældende for forberedelse og vedligeholdelse indenfor alle erhverv. Her vil skattepligten derfor ikke indtræde, med mindre der er en direkte forbindelse til indkomsterhvervelsen. Det har ingen betydning, om forberedelsen er en forudsætning for erhvervet. Denne praksis ses ikke af tidligere afgørelser. Tidligere praksis har ligeledes anset forberedelse som ferie eller lignende, dog med en anden begrundelse.¹⁰² Her begrundede Ligningsrådet afgørelsen med, at der var tale om en lille del af hovedbeskæftigelsen. Samme argument kan ikke gøre sig gældende i SKM.2014.717.LSR, idet der er tale om daglig øvelse.¹⁰³ I SKM.2012.311.LSR blev en skatteyder anset for fuld skattepligtig, idet besvarelse af telefonopkald og e-mails, blev anset som en nødvendig del af hans stilling som direktør og hovedaktionær og dermed regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv. Der henses til, at der var tale om en lang periode.¹⁰⁴ Daglig øvelse for en professionel musiker, må ligeledes være en nødvendig del af dennes erhverv, ligesom besvarelse af mails og telefonopkald, må være indirekte indtægtsgivende for en direktør, på samme måde som den daglige øvelse. SKM.2014.717.LSR er, henset hertil, mere lempelig, end tidligere praksis har været.

Når Landsskatteretten accepterer, at musikeren kan øve sig dagligt og forberede sig på koncerter, i det omfang han gør, uden at ifalde fuld skattepligt, kan det kan det skyldes, at Landsskatteretten har gjort hensigtsmæssighedsovervejelser, på samme måde som i SKM.2015.61.SR.¹⁰⁵ Såfremt musikeren var ifaldet fuld skattepligt, kunne det medføre at enhver musiker og sportsatlet, der har et erhverv, der kræver øvelser hver dag, umiddelbart aldrig vil kunne opholde sig i Danmark udover ved enkelte arrangementer. Der kan dog argumenteres for, at jobbet som eksempelvis direktør eller aktiehandler, på samme måde kræver arbejde hver dag.

Ud fra SKM.2014.717.LSR anses erhvervsmæssige aktiviteter ikke for at være indtægtsgivende, såfremt de ikke direkte og nær forbindelse mellem aktiviteten og den skattepligtige indkomst. En sådan nær forbindelse er der ikke, ved en professionel musikeres daglige øvelse på musikinstrument, selvom netop disse evner er en forudsætning for skatteyderens indkomstgrundlag.¹⁰⁶

¹⁰² SKM.2002.252.LR

¹⁰³ Kenzel (2015) – Juridisk artikel

¹⁰⁴ Kerzel (2015), side 724, note 22.

¹⁰⁵ Kerzel (2015) – Juridisk artikel

¹⁰⁶ Nørgaard Laursen, (2017) – Juridisk artikel

SKM.2017.180.LSR

I SKM.2017.180.LSR blev en professor, der var fraflyttet Danmark, ikke fuld skattepligtig, selv om han havde varierende opgaver i Danmark. Landsskatteretten lægger vægt på, at de aktiviteter professoren skal udføre i Danmark er enkeltstående, ulønnede og ikke vedrører det arbejde professoren har i udlandet. Der lægges ligeledes vægt på, at arbejdet udføres på frivilligt basis og vil være af begrænset og uregelmæssigt omfang.¹⁰⁷

Landsskatteretten lægger dermed vægt på at arbejdet er ulønnet og frivilligt, og det derfor ikke har økonomisk betydning for professoren.¹⁰⁸ Det er alene i professorens stilling som professor og vejleder, de ovennævnte aktiviteter bliver relevante, hvorfor arbejdet er indirekte lønnet gennem professorens stilling.¹⁰⁹ Skatteyderen repræsentant anså dette for at være et udvidet arbejdsbegreb, der ville ramme forskere, kunstnere og sportsfolk. Selv om arbejdet udført i Danmark kun var muligt på grund af professorens stilling i udlandet, anså Landsretten det ikke for at være påvist, at der var en økonomisk interesse i det udførte arbejde. Landsretten anser ikke arbejdet for at vedrøre professorens arbejde i udlandet. Selv om arbejdet kun er muligt på grund af professorens stilling som professor i udlandet, betragtes det udførte arbejde i Danmark derfor ikke som indtægtsgivende. Afgørelsen er afsagt med dissens. De øvrige retsmedlemmers vurdering af sagen er beskrevet i afsnit 5.

Ud fra de to nævnte afgørelser, SKM2014.717.LSR og SKM.2017.180.LSR, fastslår Landsskatteretten, at der kun er tale indtægtsgivende erhverv, hvis der er en nær og direkte forbindelse mellem indtægtserhvervelsen og aktiviteten i Danmark.¹¹⁰ Som det fremgår af ovennævnte citat fra den juridisk vejledning, må aktiviteten hverken have direkte eller indirekte økonomisk betydning for skatteyderen. Såfremt Landsskatterettens praksis i de to sager kan lægges til grund i kommende sager, vil dette medføre en meget indskrænket fortolkning af udtrykket indtægtsgivende erhverv. Dette begrundes med, at en lang række arbejdsrelaterede aktiviteter alene må have en indirekte økonomisk betydning for skatteyderen. Direktørens besvarelse af telefonopkald og mails må være en del af hans ansættelsesforhold, men det må anses som en svær

¹⁰⁷ *SKM.2017.180.LSR*

¹⁰⁸ *Nørgaard Laursen, (2017) – Juridisk artikel*

¹⁰⁹ *Nørgaard Laursen, (2017) – Juridisk artikel*

¹¹⁰ *Fremgår ligeledes af Nørgaard Laursen, (2017) – Juridisk artikel*

En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1

bevisbyrde, at lave en direkte sammenkobling mellem den indtægt direktøren har og det enkelte telefonopkald. Som tidligere nævnt, er det Skattemyndighederne, der har denne bevisbyrde.

I SKM.2009.813.LSR ville en skatteyder under de konkrete omstændigheder indtræde i fuld skattepligt, såfremt han deltog i 4 bestyrelsesmøder. Skatteyderen var bestyrelsesmedlem i et selskab, som hans holdingselskab var medejer af. Det fremgår af sagsoplysningen, at han ikke fik honorar for at deltage i bestyrelsesmøderne. I dette tilfælde, hvor skatteyderen ikke modtog honorar for at deltage i bestyrelsesmøderne, er der ikke tale om direkte indtægtsgivende erhverv. Og ud fra ovenstående administrativ praksis, vil indirekte økonomisk betydning af arbejdet ikke medføre skattepligt. Henset hertil er afgørelsen i SKM.2009.813.LSR strengere end senere praksis i SKM.2017.180.LSR og SKM.2014.717.LSR. Det kan være et udtryk for, at det følger af en konkret vurdering, om arbejdet har økonomisk betydning, og der ikke kan lægges et krav om direkte økonomisk betydning til grund. I SKM.2009.813.LSR var årsagen til opholdet primært at være arbejdet, frem for ferie, hvilket kan være årsagen til den fulde skattepligt indtrådte. Se nedenfor i afsnit 6.2. Der synes at være en uoverensstemmelse i praksis, og det er derfor ikke tydeligt, hvornår en aktivitet har økonomisk betydning for en skatteyder. Skattestyrelsen må stadig anse en økonomisk betydning for at kunne være indirekte, til trods for SKM.2014.717.LSR og SKM.2017.180.LSR, da det stadig fremgår af den juridiske vejledning 2019-2.

6.2 Overvejende feriemæssigt præg – formålet med opholdet

I afsnit 4 har fokus været på, i hvilket omfang der kan udføres indtægtsgivende aktiviteter under et ophold i Danmark, uden der indtræder fuld skattepligt. Her ud fra er det tydeligt, at der accepteres indtægtsgivende aktiviteter under opholdet. I den juridiske vejledning fremgår det, at opholdet skal have et overvejende feriemæssigt præg.¹¹¹ Det kan diskuteres, om et ophold kan betragtes som ferie eller lignende, uanset hvor lidt indtægtsgivende aktivitet der udføres, hvis den indtægtsgivende aktivitet er det eneste, der foretages under opholdet. I flere sager i Skatterådet har der været henvist til, at ophold der er kortvarigt i Danmark på grund af arbejde, ikke er omfattet af anvendelsesområdet af § 7 stk. 1 og vil medføre fuld skattepligt.¹¹² SKM.2006.41.SR omhandler en skatteyder, der ville lave tjenesterejser til Danmark. Han ville opholde sig hos sin familie i 19 dage

¹¹¹ Den juridiske vejledning 2019-2, C.F.1.2.2, *Hvornår indtræder skattepligten ved tilflytning?*,

¹¹² Michelsen (2013) – Juridisk artikel, SKM.2006.41.SR og SKM2011.300.SR (stadfæstet i 2012.311.LSR)

En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1

og arbejde i 16 dage i en 4 måneders periode. Skatterådet anså tjenesterejserne for kortvarige ophold for at udføre arbejde.¹¹³ Skatterådet udtalte videre:

”Bestemmelsen om, at kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende, der ikke medfører, at fuld skattepligt indtræder i medfør af kildeskattelovens § 7, stk. 1, omfatter ikke kortvarige ophold i Danmark for at udføre arbejde her.”

Denne retstilstand stemmer overens med formålet med § 7, om at en skatteyder ikke bør blive fuldt skattepligtig til Danmark, for at erhverve en bopæl, og herefter opholde sig i Danmark på grund af ferie eller lignende. Formålet er ikke, at en skatteyder ikke bliver fuldt skattepligtig ved at opholde sig i Danmark i forbindelse med arbejde.

I SKM.2014.158.LSR. havde en skatteyder bopæl i Danmark, men han og hans familie opholdt sig i udlandet. Skatteyderen ønskede svar på, om han ville ifalde fuld skattepligt, som følge af deltagelse i et enkelt bestyrelsesmøde i Danmark under en ferie med familien eller i forbindelse med et ophold udelukkende på grund af det ene møde. Landsskatteretten fandt at dette ikke havde karakter af regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv, idet der var tale om et enkeltstående dagslangt møde. De øvrige ophold i Danmark ville være på grund af ferie. De erhvervsmæssige aktiviteter var derfor at så begrænset omfang, at det ikke kunne anses som regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv. Selv om et enkeltstående ophold således alene vil være for at arbejde, blev skatteyderen ikke skattepligtig. Landsskatteretten gør det klar, at der er tale om ét enkeltstående møde og at formålet med ophold i landet i øvrigt er ferie.

Dette krav om, at opholdet skal have overvejende feriemæssigt præg, kan medføre nogle u hensigtsmæssige konsekvenser. Her ud fra vil en skatteyder, der har bopæl i Danmark, blive fuldt skattepligtig til Danmark, ved at udføre indtægtsgivende erhverv i eksempelvis enkelte dage på et år uden anden form for ophold. Her vil opholdet ikke have overvejende feriemæssig præg, men det synes heller ikke at være i overensstemmelse med formålet med § 7, at der indtræder skattepligt ved en sådan aktivitet. Dette har ikke været et problem der er ses i praksis.

¹¹³ SKM.2006.41.SR

En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1

Trods formulering i den juridiske vejledning om, at opholdet skal have overvejende feriemæssigt præg, har senere praksis vist, at der kan være undtagelser. I SKM.2015.61.SR blev ca. 30 dage således ikke betragtes som regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv, og der indtrådte dermed ikke fuld skattepligt. Der fremgår ikke i sagen overvejelser om, hvor meget af skatteyderens ophold i Danmark, der ellers var ferie.

Hvorvidt et ophold overvejende er feriemæssigt, må bero på en samlet vurdering af ophold over en 12 måneders periode. Beror det på en vurdering ud fra det enkelte ophold, burde skatteyderen i SKM.2014.158.LSR ifalde fuld skattepligt som følge af et ophold alene for at deltage i et bestyrelsesmøde. Hvis formålet med opholdet er arbejde, har opholdet ikke overvejende feriemæssigt præg, og der vil indtræde fuld skattepligt.

En interessant problemstilling kunne opstå, såfremt en skatteyder, der har bopæl i Danmark, men opholder sig i udlandet, i 1 måned om sommeren tager på ulønnet praktikophold i et dansk selskab. Opholdet i Danmark vil alene være nødvendiggjort af arbejde, men der vil umiddelbart ikke være tale om indtægtsgivende erhverv. Med den dikotomi der er skabt, hvor arbejde der ikke er regelmæssig varetagelse af *indtægtsgivende* erhverv betragtes som ferie eller lignende, samt kravet om, at opholdet overvejende skal have feriemæssigt præg, må et praktikophold, der hverken direkte eller indirekte har økonomisk betydning for skatteyderen, betragtes som ferie eller lignende. Problemstillingen er ikke behandlet praksis.

6.3 Hvad hvis skatteyderen ikke opholder sig i boligen når denne har indtægtsgivende aktiviteter?

I flere afgørelser gør skatteyderne gældende, at denne ikke vil opholde sig på bopælen ved udførelse af erhvervsmæssige aktiviteter.

I SKM.2015.393.SR havde en skatteyder en lejlighed i Danmark, men opholdt sig i Schweiz med sin familie. Skatteyderne arbejdede for et schweizisk selskab, der betjente kunder i Danmark. Skatteyderne anmodede om bindende svar på, om der ville indtræde fuld skattepligt til Danmark såfremt han betjente og besøgte kunder i Danmark, herunder om det vil gøre nogen forskel såfremt han, opholdt sig på hotel og ikke i lejligheden. Hertil indstiller Skattestyrelsen følgende (skatterådet tiltræder det):

En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1

”Da spørger har en helårsbolig til rådighed og dermed anses for at have bopæl efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1, er det uden betydning for SKATs besvarelse, om spørger anvender lejligheden til arbejde eller ej.”

Skattestyrelsen fastlægger dermed, at det ikke er af afgørende betydning, hvorvidt den bopæl skatteyderne har, anvendes ved opholdene.

I SKM.2014.339.SR blev en skatteyder ikke fuld skattepligtig ved deltagelse i 7-10 bestyrelsesmøder årligt, selv om denne havde et sommerhus i Danmark. Skattestyrelsen begrundede indstillingen med, at skatteyderne ikke ville anvende sommerhuset i forbindelse med den erhvervsmæssige aktivitet, men alene i forbindelse med ferie eller lignende. Skattestyrelsen forudsatte i afgørelsen, at sommerhuset ikke kunne benyttes som helårsbolig. I afgørelsen henvises til, at skatteyderne ikke blive skattepligtig, jf. KSL § 1 stk. 1 nr. 1 jf. KSL § 7 stk. 1. Henset til, at Skattestyrelsen forudsætter, at sommerhuset ikke kan anvendes til helårsbolig, må det afgørende argument i sagen være, at der ikke er bopæl med mindre ophold *i sommerhuset*, ikke kan betragtes som ferie eller lignende.¹¹⁴ Idet bestyrelsesarbejdet vil foregå fra et hotelværelse, vil sommerhuset derfor ikke udgøre en bopæl i KSL § 1 stk. 1 nr. 1 forstand, og derfor indtræder den fulde skattepligt ikke. Såfremt sommerhuset udgjorde en helårsbolig og deltagelse i bestyrelsesmøderne blev betragtes som regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv, ville skattepligten nok ligeledes indtræde, jf. ovenstående praksis på området.¹¹⁵

Det kan derfra konkluderes, at skatteyderens ophold på hotel frem for på bopælen ikke er af afgørende betydning for vurderingen af, hvorvidt der indtræder fuld skattepligt jf. KSL § 1 stk. 1 nr. 1, jf. KSL § 7 stk. 1.

I SKM.2015.61.SR ville en håndboldspiller, der ikke have fuld skattepligt til Danmark ikke ifalde fuld skattepligt, selv om denne have bopæl i Danmark, og ville have arbejdsopgaver i Danmark, der kunne strække sig udover 10 dage. I begrundelsen fra Skatterådet nævnes det, at landsholdet stiller indkvartering til rådighed for spilleren, og denne derfor ikke vil opholde sig i privatboligen. Ud fra de konkrete omstændigheder i sagen, ifaldt håndboldspilleren ikke fuld skattepligt. I SkM.2015.61.SR var det således en del af begrundelsen, at håndboldspilleren ikke opholdt sig i

¹¹⁴ Den juridiske vejledning 2019-2, C.F.1.2.1, Hvornår er der bopæl i Danmark?

¹¹⁵ Dette udgangspunkt følger også af Madsen (2014) – Juridisk artikel

En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1

privatboligen. Det må derfor vægte i den konkrete bedømmelse af, om opholdet betragtes som ferie eller lignende, jf. KSL § 7 stk. 1.

6.4 Tilknytning til et andet land

I den juridiske vejledning fremgår følgende frase:

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

Herud fra er opholdet karakter afhængig af, om skatteyderen har bopæl eller anden tilknytning til et andet land.¹¹⁶ Det vil sige, et ophold betragtes som ferie eller lignende, alene fordi skatteyderen ikke har bopæl eller anden fast tilknytning til et andet land.

Der er dog ikke umiddelbart tilslutning til en sådan fortolkning af udtrykket ferie eller lignende i nyere praksis. I Kinnock sagen afkræfter skattestyrelsen, at der skulle være en praksis hvor der indtræder fuld skattepligt ved kortvarige ophold, uden der har været udøvet erhvervsmæssig beskæftigelse.¹¹⁷

Her af fremgår det, at det ved kortvarige ophold alene er af betydning, om der er udøvet erhvervsmæssige aktiviteter i Danmark. Anden form for tilknytning er dermed uden betydning.

I en række afgørelser, der ikke er offentliggjort, er betydningen af manglende tilknytning til et andet land blevet undersøgt. I en afgørelse, jr. nr. 14-0021058, opholdt en skatteyder sig i Danmark når han ikke arbejdede. Der var tale om ophold mellem 120-170 dage. Dog aldrig over 180 dage. Skatteyderen havde familie i Danmark, var dansk statsborger og havde ikke dokumenteret, om han havde opholdt sig i andre lande udover arbejde. Han var ligeledes ikke skattepligtig til andre lande. Landsskatteretten udtalte:

”Ophold under de 3 måneder, eller 180 dage, udløser efter praksis ikke skattepligt for personer, medmindre der udføres erhvervsmæssige aktiviteter her i landet. Det kan efter praksis ikke tillægges betydning, om en person har dokumenteret eller

¹¹⁶ Sigetty (2014) - Juridisk artikel

¹¹⁷ Refereret i Sigetty (2014) - Juridisk artikel

En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1

sandsynliggjort, at han er bosiddende i eller skattepligtig til et andet land end Danmark.”¹¹⁸

I tre øvrige afgørelser, der ikke er blevet offentliggjort, tilkendes gives denne retsstilling ligeledes.¹¹⁹ Administrativ praksis synes herud fra at være i strid med den juridiske vejledning.¹²⁰

I Camilla Vest sagen lagde Landsretten i deres begrundelse vægt på, at Camilla Vest havde bevaret en lejlighed i USA.¹²¹ Det er nærmere en del af den konkrete vurdering snarere end en nødvendig betingelse for ikke i falde fuld skattepligt. Det tillægges ikke i sagen betydning, at Camilla Vest ikke er fuld skattepligtig til et andet land.¹²²

Den tilknytning skatteyderen har til udlandet synes i praksis at være en del af den konkrete vurdering.¹²³ Det synes dog ikke at være udslagsgivende, hvorvidt skatteyderen har eller ikke har tilknytning til udlandet, eller om tilknytningen til Danmark er større end i udlandet. Det udslagsgivende synes at være, om Skattemyndighederne kan bevise, om der er sket regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv.

¹¹⁸ Refereret og beskrevet i Nørgaard Laursen (2019) – Juridisk artikel

¹¹⁹ Afgørelse af 3. maj 2013 jr. nr. 12-0191170, 12. december 2014 jr. nr. 12-0200345, 19. december 2016 jr. nr. 12-0216176

¹²⁰ Nørgaard Laursen (2019) – Juridisk artikel

¹²¹ SKM.2012.732.ØLR

¹²² Sigetty (2014) - Juridisk artikel

¹²³ Sigetty (2014) - Juridisk artikel

7 Konklusion

KSL § 7 stk.1 lægger sig op af bopælsbestemmelsen i KSL § 1 stk. 1 nr. 1. Den er relevant i tilflytningssituationer og bestemmer, at en skatteyder ikke bliver fuldt skattepligt, ved at erhverve en bopæl i Danmark, hvis denne ikke samtidigt tager ophold i Danmark. Det fremgår af bestemmelsen, at kortvarige ophold i Danmark på grund af ferie eller lignende ikke betragtes som ophold, der kan medføre fuld skattepligt. Hvad der nærmere skal forstås med kortvarigt på grund af ferie eller lignende uddybes ikke nærmere i loven.

Formålet med bestemmelsen er at sikre, at en skatteyder ikke alene bliver fuldt skattepligtig til Danmark pga. bopæls erhvervelse men uden nærmere tilknytning til Danmark. Her er anlagt en rimelighedsbetragtning. Ud fra ordlyden af loven er der ikke meget plads til erhvervsmæssige aktiviteter under opholdet, uden af ifalde fuld skattepligt. Til trods herfor, har administrativ praksis og retspraksis accepteret erhvervsmæssige aktiviteter i et vist omfang, som værende udtryk for kortvarige ophold på grund af ferie eller lignende. Kravene er kumulative, og et ophold skal således både være kortvarigt og et udtryk for ferie eller lignende, for at undgå at den fulde skattepligt indtræder. Det er Skattestyrelsen der har bevisbyrden for, at opholdet ikke er et udtryk for ferie eller lignende, og derfor bør medføre fuld skattepligt.

I praksis er der blevet fastlagt objektive grænser for, hvornår et ophold betragtes som kortvarigt. Det er fastlagt, at et ophold på over 3 måneder uafbrudt eller over 180 dage på en 12 måneders periode, ikke betragtes som kortvarige ophold. Det fremgår af den juridiske vejledning 2019-2, at brudte døgn tæller med i beregningen af opholdets længde. Det er ikke klart om dette har hjemmel i loven, da Landsretten i en afgørelse fra 2013, gjorde gældende, at det ikke fremgik af loven. Det var en sag om skatteunddragelse, hvorfor det er uklart, om det var i forhold til culpavurderingen eller skattepligtsvurderingen. I optællingen af opholdets længde kan der inddrages dage, skatteyderen har opholdt sig i Danmark, mens denne har haft bopæl i Danmark. Det er uden betydning, om skatteyderen midt i en 12 måneders periode, selv tilkendegiver at være fuld skattepligtig til Danmark.

Udover at være kortvarigt, skal opholdet være et udtryk for ferie eller lignende, hvis skatteyderen ikke skal ifalde fuld skattepligt. Praksis synes at have skabt en dikotomi, hvor en aktivitet under et ophold enten betragtes som regelmæssig varetægelse af indtægtsgivende erhverv eller ferie eller

En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1

lignende. I praksis er fokus på, om en given aktivitet under et ophold betragtes som regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv, for derigennem at fastslå om det er ferie eller lignende. Skattestyrelsen skal dermed kunne bevise, at opholdet har karakter af regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv, før der indtræder fuld skattepligt. I vurderingen af opholdets karakter som regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv, har det store fokusområde være på, om der er tale om enkeltstående aktiviteter. Der er flere muligheder for, at en aktivitet kan betragtes som enkeltstående. Der er forskellige betingelser herfor, afhængig af om de erhvervsmæssige aktiviteter under opholdet maksimalt udgør op til 10 dage eller over 10 dage.

Ved aktiviteter på maksimalt 10 dage, betragtes opholdet som enkeltstående, hvis det ikke er udtryk for et fast mønster, og hvis arbejdet ikke specifikt eller i væsentlig omfang retter sig mod Danmark. Fokus her har været på, om arbejdet er tilbagevendende og udføres for en arbejdsgiver med løbende erhvervsmæssige aktiviteter i Danmark. I vurderingen af om aktiviteter specifikt eller i væsentlig grad retter sig mod Danmark, har fokus været på om opholdet i Danmark er nødvendiggjort at aktiviteten samt om arbejdet særligt udføres i Danmark, eller ligeledes udføres i en række andre lande.

Ved aktiviteter, der strækker sig udover 10 dage, indtræder den fulde skattepligt ikke, hvis skatteyderen normalt arbejder i udlandet, det er ekstraordinært at arbejdet udføres i Danmark og arbejder ingen særlig tilknytning har til Danmark. I vurderingen af om skatteyderen normalt arbejder i udlandet, henses der i praksis til, hvor skatteyderen erhvervsmæssige aktiviteter normalt er. Dette ligger sig op af ordlyden. I vurderingen af kravet om, at arbejdet skal være ekstraordinært, har praksis anlagt forskellige måde, at fortolke det på. Det ekstraordinær må dog skulle ligge i, at arbejdet udføres i Danmark, således at der ikke er tale om noget tilbagevendende. Det er ligeledes et krav, at arbejdsopgaven ikke har en særlig tilknytning til Danmark. Tilknytningskravet fortolkes på tilsvarende måde som kravet om, at arbejdet ikke specifikt eller i væsentlig omfang må rettet sig mod Danmark. Ved tilknytningsarbejdet er det dog ud fra ordlyden arbejdsopgaven, der ikke må være tilknyttet Danmark, mens det ved under 10 dage er en mere generel vurdering af hvervet.

Udover ovenstående er der også nogle yderligere forhold, der indgår i den konkrete vurdering af, om en aktivitet under et ophold i Danmark, kan betragtes, som regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv, og dermed medføre fuld skattepligt.

Den erhvervsmæssige aktivitet skal være indtægtsgivende, før der kan være tale om regelmæssig varetagelse af *indtægtsgivende* erhverv. I forhold til vejledning og forskningsprojekter samt daglig

vedligeholdelse af eksempelvis musikalske evner, skal der være en direkte og nær forbindelse mellem den erhvervsmæssige aktivitet og indkomsterhvervelsen, før det udførte arbejde, udgør indtægtsgivende erhverv. Det synes ikke at gøre sig gældende for ulønnet bestyrelsesarbejde og besvarelse af telefonopkald, hvor en indirekte økonomisk betydning medfører, at der er tale om indtægtsgivende erhverv.

Udover arbejdsaktiviteter, der udføres under opholdet, skal være enkeltstående, skal opholdet i øvrigt være af overvejende feriemæssigt præg. Arbejde der er kortvarigt i Danmark på grund af arbejde, er ikke et udtryk for kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende. Formålet med § 7 stk. 1 er ikke, at en skatteyder uden at ifalde fuld skattepligt kan udnyttet bopælen i Danmark til at udføre arbejde i Danmark.

Det har ikke afgørende betydning for vurderingen, om skatteyderen opholder sig på bopælen under opholdende ligesom manglende skattemæssig – og bopælmæssig tilknytning til udlandet, ikke medfører, at ophold i Danmark ikke kan betragtes som ferie eller lignende. Der skal stadig foretages en vurdering af, om det arbejde der udføres under opholdet, kan betragtes som regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv. Det kan dog vægte i den konkrete vurdering af opholdets karakter.

Hvorvidt der er tale om regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverve eller ferie eller lignende, skal vurderes konkret fra sag til sag. Da der fra lovgiver er tillagt et skøn, kan der alene fastsættes retningslinjer for vurderingen af opholdets karakter, men det er en konkret vurdering, der skal foretages i hver sag.

8 Abstract

A taxpayer will not be unlimited taxable, when acquiring a residence in Denmark without simultaneously residing in Denmark. The unlimited tax liability takes place when the taxpayer resides in Denmark, unless a stay in Denmark is to be considered as a short-term stay due to holiday or similar.

This project seeks to analyze under which circumstances a stay in Denmark is to be considered as a short-term stay due to holiday or similar as expressed in the Source Taxation Act article 7 (1). In terms of defining the expression in article 7 (1), an analysis of practice from the public authority in Denmark as well as legal practice in Denmark has been conducted. Through the analysis, different guidelines to different situation have been drawn regarding the valuation of the nature of the stay in Denmark.

A stay is not to be considered short-term, if it exceeds 3 months straight or 180 days within any 12-month period.

Regarding the valuation of whether or not the stay is due to holiday or similar, practice from the public authority in Denmark states, that activities during the stay that are regular execution of a gainful occupational activity is a contrast to a stay due to holiday or similar.

A stay including gainful occupational activities of a maximum of 10 days is accepted as holiday or similar if it does not constitute a regular pattern or is focused towards Denmark specifically. A stay including gainful occupational activities above 10 days is accepted as holiday or similar, if the taxpayer do not normally conduct gainful occupational activities in Denmark and if the conduction of the gainful occupational activities in Denmark is extraordinary, and not focused towards Denmark specially.

Besides the above-mentioned guidelines, the occupational activities must be directly gainful within some sorts of work areas and indirectly or directly gainful within other sorts of work areas. Furthermore the stay must be largely due to holiday. Whether or not the gainful occupational activity is performed while staying at the residence or whether of not the taxpayer have ties to other countries' makes no difference. Though, both matters in the specific valuation of whether or not the activities during the stay are regular execution of a gainful occupational activity or if the stay is to be considered a holiday or similar.

Whether or not the stay is due to holiday or similar depends on the circumstances in the different cases.

En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1

9 Litteraturliste

Bøger:

Dam, Henrik m.fl.: Grundlæggende skatteret, 9. udgave, Karnov Group, 2016

Evald, Jens: Retskilderne og den juridiske metode, 2. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2000.

Kerzel, Malene m.fl.: Skatteretten, Bind 1. 7. Udgave, Karnov Group, 2015.

Michelsen, Aage m.fl.: Lærebog om indkomstskat, 18. udgave, DJØF/Jurist – og økonomiforbundets forlag, 2019.

Munk-Hansen, Carsten: Retsvidenskabsteori, 1. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2018.

Folketingstidende:

Folketingstidende, 1966/67 2. Samling, Tillæg A, Forslag til Lov om opkrævning af indkomst- og formueskat for personer m.v. (Kildeskat).

Folketingstidende, 1966/67 2. Samling, Tillæg B, bilag til betænkning over forslag til Lov om opkrævning af indkomst – og formueskat for personer m.v. (kildeskat)

Folketingstidende, 1966/67 2. Samling, Tillæg C, Forsalg til Lov om opkrævning af indkomst- og formueskat for personer m.v. (Kildesat).

Juridiske artikler:

Bagge, Torben, Bevis for faktum i skattesager med fokus på bevisbyrdens placering, (RR.6.2015.68), Karnov Online, (2015)

Kerzel, Malene, Udvalgte domme, kendelser og afgørelser, (SR.2015.12), Karnov Online, 2015

Pløger Nielsen, Jesper, [Tålt] ophold, Karnov Online, 2013

Madsen, Liselotte, Udvalgte domme, kendelser og afgørelser Tilflytning – skattepligt (SR.2014.270), Karnov online, 2014

Nørgaard Laursen, Anders, Subjektiv skattepligt ved tilflytning - Praksisændring - Genoptagelse, (RR.1.2014.85), Juridisk institut, Aarhus universitet, Karnov online, 2013

En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1

Nørgaard Laursen, Anders, Kommentarer til udvalgte afgørelser - Tilflytning og fuld skattepligt: hvad ligner egentlig ferie? (SKM2017.180.LSR), (RR.SM.2017.08), Juridisk institut, Aarhus universitet, Karnov online, 2017

Nørgaard Laursen, Anders, Kommentarer til udvalgte afgørelser - Fuld skattepligt ved tilflytning og betydningen af kendelser, som er offentliggjort uden SKM-nummer, (RR.SM.2019.0009), Juridisk institut, Aarhus universitet, Karnov online, 2019

Paisen, Pernille m.fl, Pernille Paisen, Anne Varming: Aktuelle problemstillinger inden for lønmodtagerbeskatningen Kommentarer til udvalgte afgørelser, (SR.2015.224), Karnov Online, 2015

Sigetty, Marianne m.fl.: Marianne Sigetty, Gitte Skouby: Skattepligt – Tilflytning (TfS 2014, 790), Karnov Online (2014)

Love:

Kildeskatteloven: Lovbekendtgørelse af 29. Januar 2016 nr. 117

Den Danske Grundlov

Statsskatteloven: Lov om indkomst – og Formueskat til Staten, 10. april 1922, lov nr. 149

Historiske love

Kildeskatteloven Historisk: Lov om opkrævning af indkomst – og formueskat for personer m.v - 31. Marts 1967, lov nr. 100

Lovforslag

Lovforslag om ændring af kildeskatteloven, skatteudvalget 2017/18 – JR. nr. 2017-5082.

Afgørelsesregister:

TFS.1990.163. LSR

TFS.1992.198.TS

Tfs.1997.590 LSR

SKM.2002.252.LR

SKM.2006.41.SR

SKM.2009.813.LSR

SKM.2011.300.SR stadfæstet i SKM2012.311.LSR

SKM.2012.476.SR

SKM.2012.732.ØLR

SKM.2013.76.SR

SKM.2014.158.LSR

SKM.2014.339.SR

SKM.2014.624.BR

SKM.2014.717.LSR

SKM.2015.158.LSR

SKM.2015.273.SR

SKM.2015.393.SR

SKM.2015.290.SR

SKM.2015.653.SR

SKM.2015.61.SR

SKM.2017.180.LSR

UfR 2011.1458 H.

Ikke offentliggjort kendelser

3. maj 2013 jr. nr. 12-0191170,

12. december 2014 jr. nr.12-0200345

19. december 2016 jr. nr. 12-0216176

En juridisk analyse af, hvornår et ophold i Danmark anses som kortvarigt her i landet på grund af ferie eller lignende som udtrykt i Kildeskattelovens § 7 stk. 1

Sag af 16. September 2010 – Kinnock sagen

Online ordbøger

Denstoredanske.dk

Ordnet.dk

Sproget.dk

Øvrige

SKDM 1972.21.139

SKM2013.715.SKAT – Styresignal fra SKAT

SKM.2013.316.DEP

Den juridiske vejledning 2019-2: C.F.1.2.2 Hvornår indtræder skattepligten ved tilflytning?

Den juridiske vejledning 2019-2, C.F.1.2.1, Hvornår er der bopæl i Danmark?