

Udskriftsdato: 31. december 2025

AFG nr 10278 af 28/04/2015 (Gældende)

Bindende svar - Skattepligtens indtræden - bopæl

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 14-4601209

Bindende svar - Skattepligtens indtræden - bopæl

Skatterådet bekræftede, at den fulde skattepligt til Danmark ikke ville genindtræde, ved person A's (spørger) deltagelse i bestyrelsesmøder i Danmark. Spørgers fulde danske skattepligt ophørte i 2010. Spørger blev efterfølgende valgt til bestyrelsen for B A/S og vil deltage i fysiske bestyrelsesmøder 4 - 5 gange årligt i Danmark af en samlet varighed på 8 - 10 dage. Spørger vil bo på hotel i forbindelse med bestyrelsesmøderne. Skatterådet fandt, at spørger ikke kunne anses for at have erhvervet bopæl i Danmark efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, stk. 1. Spørger havde solgt sin tidligere ejede helårsbolig (bolig A) til en uafhængig tredjemand, og sommerbolig A blev pga. dens stand anset for ikke at have været egnet til helårsbeboelse. Ejendomme, lejligheder mv., ejet enten af nærtstående personer eller af andre selskaber i B-koncernen blev i den konkrete sag anset for ikke at have udgjort en bolig af varig karakter, der kontinuerligt på alle tider stod til rådighed for spørger. Spørgers deltagelse i bestyrelsesarbejdet i Danmark ville derfor ikke medføre, at han blev omfattet af fuld skattepligt til Danmark.

Skatterådsmøde 28. april 2015 - SKM2015. 347. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at den fulde skattepligt til Danmark ikke vil genindtræde i forbindelse med spørgers deltagelse i bestyrelsesmøder i Danmark?

Svar

1. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Person A (spørger) flyttede med sin familie (ægtefælle og barn) fra Danmark til B-land i 2010, og familien bor fortsat i B-land. Spørger er fuldt skattepligtig til B-land.

Spørgers fulde skattepligt til Danmark ophørte ved fraflytningen, da familiens helårsbolig (bolig A) blev tømt for indbo og sat til salg ved en uafhængig mægler samtidig med fraflytningen. SKAT har registreret skattepligtsophøret.

Da bolig A ikke blev solgt, blev den efter fraflytningen udlejet til tredjemand. Lejeforholdet blev påbegyndt 1. august 2012 og fortsatte indtil opsigelse. Lejekontrakten blev fra spørgers side gjort uopsigelig i 3 år fra datoen for indgåelse af lejekontrakten.

Ejendommen blev senere solgt til spørgers holdingselskab, A ApS, og selskabet indtrådte i det allerede etablerede lejeforhold. Det er efterfølgende oplyst, at A ApS har solgt ejendommen til en uafhængig 3. mand.

Spørger bosatte sig med sin kone og deres fælles barn i B-land, hvor de købte en fast ejendom. Familien ejede på fraflytningstidspunktet desuden en ferielejlighed i B-land, men den blev solgt umiddelbart efter, at familien flyttede til B-land. Familien har fået endnu et barn, mens de har boet i B-land. Familien har sin dagligdag i B-land.

Spørger arbejder som konsulent inden for investeringsvirksomhed i B-land. Arbejdet udføres udelukkende i B-land, og møder og rejseaktiviteter foregår udelukkende uden for Danmark og vedrører udelukkende aktiviteter uden for Danmark. Spørgers kone har fast arbejde i B-land.

Parret har således en stærk tilknytning til B-land, hvilket også var hovedårsagen til, at parret flyttede til B-land.

Efter at familien flyttede til B-land, har de kun opholdt sig i Danmark i begrænset omfang på sædvanlige ferier og familiebesøg.

Familien flytter til A-land i løbet af sommeren 2015, hvor de har købt en grund og p.t. er i gang med at opføre familiens nye bolig. Spørger forventer at forsætte sin konsulentvirksomhed, og spørgers kone vil etablere egen virksomhed i A-land. Familien forventer at blive boende i A-land i en årrække.

Ferieophold i Danmark

Spørger og hans familie påtænker at holde ferie i Danmark, herunder besøge familie, venner og deltage i familiebegivenheder. Familiens ferieophold i Danmark forventes ikke at overstige 1-2 uger årligt, hvilket svarer til det omfang familien sædvanligvis plejer at holde ferie i Danmark. I de seneste 4 år har familien typisk holdt én uges påskeferie i Danmark, og hvert andet år holder familien jul i Danmark (ligeledes én uge).

Under ferieophold i Danmark påtænker spørger og familien at bo i en bolig (bolig B), jf. nedenfor, forudsat at bolig B ikke er optaget af den anden ejers gæster. Alternativt opholder spørger og hans familie sig i hans forældres sommerhus (sommerbolig B), jf. nedenfor.

Spørger har ikke arbejdet i Danmark efter fraflytningen til B-land, og SKAT kan lægge til grund, at spørger under ferieophold i Danmark fortsat ikke vil udføre arbejde udover sporadisk besvarelse af e-mails og telefonopkald af uopsættelig karakter.

SKAT kan desuden lægge til grund, at ferieophold i Danmark ikke vil overstige en sammenhængende periode på 3 måneder eller 180 dage i løbet af en 12 måneders periode, idet spørger forventer at opholde sig sammenlagt 24-26 dage i Danmark i løbet af et kalenderår, hvoraf 8-10 dage skyldes deltagelse i bestyrelsesmøder.

Spørgers aktiver i Danmark

Spørger har et personligt holdingselskab, A ApS, som er 100 % ejet og med en stemmeandel på 100 %.

Han har desuden direkte og indirekte minoritetsaktie- og anpartsposter i selskaber i B-koncernen. Spørger er almindeligt bestyrelsesmedlem i B A/S.

De personligt ejede anparter blev ved spørgers fraflytning undergivet beskatning efter de danske regler om fraflytterskat. Der er opnået henstand med betaling af fraflytterskatten på anparterne.

Spørger ejer/har ejet følgende ejendomme i Danmark:

- Bolig A, som efter fraflytningen blev lejet ud til tredjemand og efterfølgende er solgt af spørgers holdingselskab. Se ovenfor.
- Sommerbolig A: Spørger har aldrig boet i sommerboligen, som er absolut nedrivningsmoden og uanvendelige til beboelse, idet der er fugt, råd og skimmelsvamp i ejendommen. El-, vand- og varmeinstallationerne er uanvendelige og defekte i en sådan grad, at de ikke kan repareres. Sommerboligen har siden købet i 2007 stået uden varme på, hvilket har bevirket omfattende frostsprængninger. Sommerboligen er sat til salg og søges stadig solgt.

Spørger ejer ikke personligt anden fast ejendom i Danmark. Det bemærkes, at spørgers ægtefælle og børn ikke ejer fast ejendom i Danmark.

Ejendomme ejet af spørgers far

Spørgers far (person B) ejer fem ejendomme. Tre helårsboliger, hvoraf person B bebor den ene, den anden udlejes og den tredje (bolig B) ejes i lige sameje med person C. Derudover ejer person B to sommerboliger, herunder sommerbolig B.

Bolig B benyttes af begge ejere. På grund af ejerforholdene har ingen af parterne fuld råderet over lejligheden, hvorfor brug af lejligheden skal aftales indbyrdes.

Ejendomme ejet af B-koncernen

B A/S råder over 2 gæstehuse, hvor værelserne lejes ud på dagsbasis på hotellignende vilkår til virksomhedens gæster.

B A/S har endvidere lejet nogle boliger til deres medarbejdere. Disse medarbejdere håndteres som almindelige lejere, og der indgås almindelige lejekontrakter. Spørgers familie kan ikke råde over disse ejendomme, uden at der indgås en formel lejekontrakt på markedsvilkår.

Om bolig B og B A/S' gæstehuse, herunder benyttelsesgraden er der yderligere oplyst følgende:

Bolig B lånes kun ud til de to ejeres familie og private gæster. Der er derfor ikke ført en logbog over, hvornår og hvor ofte boligen har været benyttet og derfor ikke muligt at give et overblik over, hvornår boligen totalt set har været benyttet / stået ubenyttet hen.

Som tidligere oplyst påtænker spørger og dennes familie at bo i bolig B under ferieophold i Danmark (1 - 2 uger) forudsat, at lejligheden ikke er optaget af den anden ejers gæster. Alternativt opholder de sig i sommerbolig B.

Som nævnt ovenfor ejer B-koncernen en række boliger, der anvendes af koncernens ansatte under ophold i Danmark.

Det forekommer yderst sjældent perioder, at boligerne står tomme. Belægningsgraden for 2013 og 2014 er således 98 % på boliger i området omkring A-by. I samme periode udgjorde belægningsgraden 91 % for boliger fordelt rundt i Danmark

Den påtænkte disposition

Spørger er blevet valgt ind i bestyrelsen for B A/S på generalforsamlingen, og han ønsker derfor afklaret, om deltagelse i bestyrelsesmøder i Danmark vil medføre, at hans fulde skattepligt til Danmark genindtræder.

Bestyrelsen mødes normalt 4-5 gange årligt, hvoraf minimum ét bestyrelsesmøde afholdes uden for Danmark. Ved hvert bestyrelsesmøde afholdt i Danmark påtænker spørger at flyve ind fra B-land til Danmark dagen før afholdelsen af bestyrelsesmødet og ud igen samme dag eller dagen efter, at bestyrelsesmødet er afholdt. Spørgers familie vil blive i B-land / A-land, når han opholder sig i Danmark for at arbejde.

Spørger vil bo på sædvanligt hotel, hvis han i forbindelse med deltagelse i bestyrelsesmøder i Danmark får brug for en overnatning.

Forberedelse til bestyrelsesmødet vil blive udført i B-land, idet materialet, der skal gennemgås på bestyrelsesmøderne, fremsendes til bestyrelsesmedlemmerne i god tid i forvejen forinden afholdelse af mødet.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmålet skal besvares bekræftende (med et ja), idet spørger ikke kan anses for at have en bopæl/boligmulighed til rådighed i Danmark, hvorfor ophold i Danmark i begrænset omfang for at deltage i bestyrelsesmøder ikke medfører, at den fulde skattepligt til Danmark genindtræder, jf. kildeskattelovens §§ 1 og 7, stk. 1, modsætningsvis.

Argumentation

Indledningsvis bemærkes, at spørgers fulde danske skattepligt ophørte med fraflytningen til B-land i 2010, og at det i denne anmodning om bindende svar skal vurderes, om spørgers fulde danske skattepligt genindtræder. Der er således *tilflytningsreglerne i kildeskattelovens §§ 1 og 7*, der skal anvendes.

Ifølge kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, foreligger der fuld skattepligt for personer, der har en bopæl i Danmark.

Ifølge § 7, stk. 1, indtræder den fulde skattepligt til Danmark dog først, når en person tager *ophold* her i landet. SKAT anser følgende for ophold, der sammen med en bopæl/boligmulighed medfører fuld skattepligt til Danmark:

1. et uafbrudt ferieophold i Danmark af en varighed på mere end tre måneder, eller
2. samlede ferieophold i Danmark i mere end 180 dage inden for en 12-måneders periode, eller
3. ophold til varetagelse af erhvervsmæssige interesser i Danmark.

Som nævnt under beskrivelsen af de faktiske forhold, kan SKAT lægge til grund, at ferieophold i Danmark ikke vil overstige en sammenhængende periode på 3 måneder eller 180 dage i løbet af en 12 måneders periode, idet spørger forventer kun at opholde sig sammenlagt 24-26 dage årligt i Danmark i løbet af et kalenderår, hvoraf 8-10 dage skyldes deltagelse i bestyrelsesmøder.

Da udførelse af bestyrelsesarbejde efter skattemyndighedernes praksis skal sidestilles med løbende varetagelse af indtægtsgivende erhverv, er det afgørende for skattepligtsspørgsmålet, om spørger kan anses for at have en bopæl/boligmulighed til rådighed i Danmark.

Hvis en person ikke har en helårsbolig/boligmulighed til rådighed i Danmark, indtræder der derimod ikke fuld skattepligt, blot fordi personen udfører arbejde her i landet i begrænset omfang, jf. KSL § 7, stk. 1.

Kan spørger således *ikke* anses for at have en bopæl/boligmulighed i Danmark, vil hans fulde danske skattepligt *ikke* genindtræde ved deltagelse i bestyrelsesmøder i Danmark, forudsat at hans ophold i Danmark ikke overstiger en sammenhængende periode på 6 måneder.

Hvornår består der en bopæl/boligmulighed i Danmark?

En person anses for at have en bopæl til rådighed, hvis personen selv ejer en helårsbolig i Danmark.

I praksis er statuering af bopæl afhængig af, om der konkret er rådighed over en helårsbolig her i landet, jf. kildeskattelovens bopælsbegreb. Det er udgangspunktet, at en sådan rådighed vil være en nødvendig - og samtidig tilstrækkelig - betingelse til at statuere bopæl, jf. SKATs Juridiske Vejledning.

Denne vurdering foretages på baggrund af helårsboliger, som personen selv ejer helt eller delvist, idet personen i så fald uden tvivl kan råde over ejendommen. Er ejendommen udlejet, anses ejeren ikke for at kunne råde over ejendommen - med mindre der er konkrete omstændigheder der viser, at ejeren kan råde.

Sommerhuse sidestilles efter praksis ikke med helårsboliger, medmindre helt konkrete forhold tilsiger, at sommerhuset de facto anvendes som en helårsbolig, fx fordi ejeren har tilladelse til at anvende sommerhuset som helårsbolig, eller andre forhold som fx at sommerhusets benyttelse mister karakter af kortvarigt ferie eller lignende, jf. senest SKM2014. 339. SR, hvor Skatterådet bekræftede, at den fulde

skattepligt til Danmark ikke genindtrådte på trods af ejerskab til 4 sommerhuse, idet ejeren ikke ville bo i sommerhusene i forbindelse med udførelse af bestyrelsesarbejde i Danmark.

Ejendomme, som ejes af selskaber, som skatteyder kontrollerer, anses som udgangspunkt ikke for at være til rådighed for hovedaktionæren. Ejendommene kan dog efter en konkret vurdering anses for at stå til rådighed, men det må her kræves, at hovedaktionæren konkret anvender ejendommen til ophold, som ikke har karakter af kortvarig ferie, og at hovedaktionæren har majoriteten enten i stemmer eller aktier og således konkret kan udøve indflydelse på, om ejendommen står til rådighed for ham.

Der skal endog rigtig meget til, for at ejendomme ejet af andre kan anses for at stå til rådighed for en person. Det kræver som minimum at boligen kontinuerligt og varigt står til rådighed - og at boligen også benyttes i et vist omfang som overstiger almindeligt besøg, ferieophold eller lignende.

Dette princip fremgår af bindende svar SKM2009. 475. SR, hvor Skatterådet udtaler, at det er en betingelse for, at andre boliger kan anses for en "boligmulighed", at boligen skal være til rådighed kontinuerligt på alle tider, og ikke kun lejlighedsvis med henblik på kortvarige ferieophold eller lignende. Boligens varige karakter er således væsentlig, ligesom boligen også skal benyttes i et vist omfang.

Det er således ikke tilstrækkeligt for at kunne statuere en "boligmulighed" i Danmark, at der står en bolig tom, når personen hverken ejer eller kan råde over / benytter boligen. For at der kan være tale om en boligmulighed, skal personen således også de facto have benyttet boligen i et vist omfang, jf. SKM2009. 475. SR. Derfor kan fx hotelværelser heller ikke kan anses for at være en skatemæssig bopæl / boligmulighed i kildeskattelovens § 7-forstand.

Der må i det hele taget stilles store krav til omfanget af ophold og rådighed, hvis en bolig, der ikke er ejet direkte af en person, skal anses for at udgøre en boligmulighed for andre end ejeren. Der må bl.a. stilles krav om, at ejendommen/værelset er indrettet med et vist privat præg, og at der er mulighed for at medbringe/efterlade private effekter, således at der ikke blot er tale om ophold i et "gæsteværelse". Bor personen blot lejlighedsvis ved venner, familie eller i ejendomme, som personen ikke selv direkte eller indirekte ejer, vil et sådant ophold have karakter af ophold på et hotel og dermed mangle den kontinuitet og varige rådighed, som kendetegner en "bopæl".

Vi har nedenfor redegjort for, at spørger *ikke* har bopæl/boligmulighed til rådighed i Danmark.

SKAT kan ved vurderingen lægge til grund, at spørger ikke vil benytte de nedenfor nævnte ejendomme i forbindelse med ophold i Danmark for at deltage i bestyrelsesmøder, idet spørger vil bo på hotel.

Sommerbolig A, som spørger ejer men aldrig har beboet - er sat til salg

Spørger har aldrig boet i boligen, da den bogstavelig talt var uegnet til beboelse, da han købte ejendommen. Ejendommen har kontinuerligt været sat til salg ved en uafhængig mægler. Da ejendommen aldrig har tjent som bolig for spørger, og da den siden fraflytningen kontinuerligt er forsøgt solgt, kan den ikke anses for at stå til rådighed for spørger efter fraflytningen.

Bolig A tidligere ejet af A ApS - nu solgt

Boligen kan ikke anses for at stå til rådighed for spørger, idet han ikke ejede den personligt, og idet den var lejet ud til en uafhængig tredjemand. Spørgers holdingselskab har nu solgt ejendommen til uafhængig 3. mand.

Ophold på hotel

Ifølge praksis anses ophold på sædvanligt hotel for at være af midlertidig karakter, idet et hotelværelse typisk vil blive benyttet så sporadisk, at ophold på et hotel ikke kan sidestilles med en boligmulighed, jf. bl.a. SKM2009. 475. SR.

Det forhold, at spørger vil overnatte på hotel i forbindelse med deltagelse i bestyrelsesmøder i Danmark, kan derfor ikke føre til, at hans fulde skattepligt til Danmark genindtræder.

Andre ejendomme, ejet af familie

Som udgangspunkt skal der endog meget til for, at en ejendom, som en person ikke selv ejer eller lejer, kan anses for en boligmulighed, som sammen med erhvervsmæssigt ophold vil kunne medføre indtræden af fuld skattepligt til Danmark.

Hertil kommer, at spørger ikke på nogen måde har forsøgt at etablere husstand, leje bolig eller udøve andre foranstaltninger, som kunne tilkendegive, at han havde til hensigt at bosætte sig i Danmark. Tværtimod tilkendegiver spørgers ageren tydeligt, at han og familien fortsat udelukkende ønsker at bo i udlandet. Spørger har således siden 2010 afviklet bolig A og har længe forsøgt at sælge sommerbolig A, hvor han aldrig har boet. De ejendomme, han aktivt benytter, ligger alle i B-land, ligesom han bygger egen villa i familiens nye hjemland - A-land, hvor familien skal bo fast. Familiens endog meget begrænsede ophold i Danmark siden fraflytningen for 4 år siden på maksimalt 1-2 uger årligt understøtter ligeledes, at familien ikke på nogen måde har til hensigt at forøge deres tilknytning til Danmark. Den stærkeste årsag til, at familien flyttede til B-land var således, at spørgers ægtefælle ønskede at flytte tilbage til sit hjemland.

Ifølge praksis kan kortvarige ophold på hotel, hos venner eller familie (og i familiers ejendomme) da heller ikke anses for at være af så varig karakter, at det kan sidestilles med en bopæl/boligmulighed.

Dette gør sig også gældende for spørger, men vi har for fuldstændighedens skyld medtaget oplysning om de ejendomme, som den nære familie ejer og vurderet, om ejendommene på baggrund af praksis kan anses for at stå kontinuerligt og varigt til rådighed for spørger:

1. Spørgers far ejer 2 ejendomme med helårsstatus, som han enten selv bebor eller som er udlejet til tredjemand. Idet spørger ikke selv ejer ejendommene, kan disse ejendomme ikke anses for at stå til kontinuerligt til rådighed for ham.
2. Spørgers far ejer desuden halvdelen af bolig B i lige sameje med person C, og som benyttes af begge ejere som gæstebolig. — Det er vores opfattelse, at bolig B ikke kan anses som en bopæl for spørger, da han ikke selv ejer boligen. Det er ligeledes vores opfattelse, at boligen heller ikke kan anses for at være en boligmulighed for spørger, idet han konkret ikke vil bo i den, når han udfører arbejde i Danmark. Boligen mangler derfor den kontinuerlige og varige anvendelse, som kendetegner en bopæl - men skal i stedet sammenlignes med at bo på hotel. Ophold i bolig B har præcis samme midlertidige karakter, som kendetegner et hotel. — På grund af de særlige ejerforhold, hvorefter spørgers far ikke er ene-ejer af bolig B, vil spørger således heller ikke frit kunne råde over den (den kan være optaget af den anden ejers gæster), ligesom han ikke har muligheden for at indrette sig med sine private ting, idet medejerens gæster også bruger boligen.

Spørgers far ejer derudover 2 sommerhuse, som han selv benytter. Spørger har holdt ferie i sommerbolig B sammen med sin familie, når de har været på besøg i Danmark. Spørger har ikke arbejdet under ferieophold, og heller ikke faktiske omstændigheder vil derfor kunne støtte, at sommerhuset skulle anses som en boligmulighed.

Andre ejendomme ejet af selskaber i B-koncernen

Som ovenfor nævnt har vi for fuldstændighedens skyld nævnt ejendomme, som ejes af selskaber, som spørger ejer indirekte.

Det er dog væsentligt at bemærke, at spørger nok sidder i bestyrelsen for B A/S, men at han *ikke i sig selv og ikke sammen med sin familie* har bestemmende indflydelse på nogle af selskaberne i B-koncernen. De af B A/S' ejede ejendomme kan efter vores opfattelse ikke anses for en boligmulighed, idet ejendommene ikke står kontinuerligt til rådighed - ligesom spørger ikke tidligere har eller påtænker at bo i ejendommene. Som ovenfor nævnt vil spørger desuden heller ikke fremover overnatte i disse ejendomme.

Hovedparten af de af B A/S' ejede ejendomme lejes ud på sædvanlige lejekontrakter til indstationerede medarbejdere. En udlejet ejendom, der ikke ejes direkte, kan iht. praksis ikke anses for at stå til rådighed, jf. herunder praksis for udlejningsejendomme SKM2011. 417. SR.

Vedrørende gæsteboligerne, som B A/S råder over, skal disse efter vores opfattelse også sidestilles med praksis om hotelophold, idet værelserne lejes ud på dagsbasis på hotellignende vilkår til koncernens gæster. Det bemærkes, at spørger ikke tidligere har overnattet i gæsteboligerne, ligesom han ikke påtænker at gøre dette fremover.

Opsummering bopæl/boligmulighed

Det er vores opfattelse, at spørger ikke kan anses for at have en bopæl / boligmulighed i Danmark i kildeskattelovens § 7, stk. 1's, forstand, idet:

- Spørger ikke selv direkte eller indirekte via A ApS ejer ejendomme, der står til rådighed for ham (ejendommene er enten lejet ud eller har været sat til salg i en årrække).
 - Der er ikke ejendomme, ejet af familie, der kontinuerligt eller varigt står til rådighed for spørger, idet ejendommene bebos af familien.
 - Der er ikke ejendomme, ejet af B A/S, der kontinuerligt eller varigt står til rådighed for spørger, idet ejendommene enten er lejet ud (til indstationerede medarbejdere), eller blot kan lejes på hotellignende vilkår (gæsteboligerne), og idet spørger ikke tidligere har og heller ikke fremadrettet påtænker at overnatte i gæsteboligerne.
 - Spørger ikke har til hensigt at bosætte sig i Danmark, idet han ejer fast ejendom i udlandet og er ved at bygge en ny helårsbolig i udlandet.
- Det er på den baggrund vores opfattelse, at spørgers fulde skattepligt til Danmark ikke vil genindtræde i forbindelse med deltagelse i bestyrelsesmøder i Danmark af det nævnte omfang.

Ophold i Danmark

Den fulde skattepligt til Danmark vil genindtræde for personer, som - uden at have bopæl/boligmulighed her i landet - opholder sig i Danmark i en sammenhængende periode på 6 måneder, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 2, hvori også indregnes kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende, jf. praksis vedrørende kildeskattelovens § 7, stk. 1.

Optællingen af 6-måneders perioden i Danmark i kildeskattelovens § 2 afbrydes af:

- erhvervsmæssige ophold i udlandet, eller
- ophold i udlandet i en sammenhængende periode på minimum 3 måneder mellem hvert ophold i Danmark, eller
- ophold i udlandet i en sammenhængende periode på minimum 3 måneder inden for en 6-måneders periode regnet fra begyndelsen af hvert ophold i Danmark, forudsat at ophold i udlandet overstiger 180 dage inden for et tidsrum af 12 måneder.

Idet spørgers ophold i B-land langt overstiger 180 dage i løbet af en 12 måneders periode, afbrydes 6-måneders perioden i kildeskattelovens § 1, stk. 2. Tilsvarende vil være gældende, når spørger og familien flytter til A-land. Spørgers fulde skattepligt til Danmark vil derfor heller ikke genindtræde på baggrund af ophold i Danmark.

Høringssvar

Det er repræsentantens opfattelse, at salget af bolig A blot yderligere understøtter SKATs foreløbige indstilling til bindende svar til Skatterådet, idet

- A ApS har ageret i overensstemmelse med det tidligere for SKAT oplyste om selskabets hensigt om at sælge ejendommen, hvis lejekontrakten blev opsagt, og
- spørgers indirekte tilknytning til Danmark reduceres yderligere med salget.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at den fulde skattepligt til Danmark ikke vil genindtræde i forbindelse med spørgers deltagelse i bestyrelsesmøder i Danmark.

Lovgrundlag

Kildeskattelovens § 1 (uddrag)

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

1. personer, der har bopæl her i landet"

Kildeskattelovens § 7, stk. 1

"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."

Praksis

SKM2014. 339. SR

Skatterådet bekræftede, at spørgers deltagelse i bestyrelsesarbejde ca. 7-10 gange årligt i et dansk selskab, ikke vil medføre fuld skattepligt til Danmark, uagtet at han har rådighed over et sommerhus i Danmark. Spørger har ikke rådighed over en helårsbolig i Danmark.

TfS 1993, 92 VLD

En skatteyder, der drev agenturvirksomhed med salg af møbler, havde med virkning fra 1. august 1976 meddelt flytning til Spanien og afgivet F 54-erklæring, hvorefter den fulde skattepligt til Danmark var bragt til ophør. Landsretten udtalte bl.a., at skatteyderen efter hvad der var oplyst, havde haft ophold i Danmark i langt videre omfang end i Spanien, og at skatteyderen i Danmark havde haft erhvervsmæssige interesser i det ApS, der drev agenturvirksomheden, og at han kunne bo i selskabets lokaler. Endvidere havde skatteyderen under sine ophold i Danmark varetaget ledelsen af selskabet, ligesom hans tilknytning til Danmark havde været af personlig karakter, idet hans fraskilte hustru boede her. Skatteyderen var derfor i de omhandlede år skattepligtig efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1.

SKM2013. 543. ØLR

Sagen vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt appellant var fuld skattepligtig til Danmark på tidspunktet for erhvervelsen af en landbrugsejendom i Australien i forhold til genanbringelsesreglerne. Landsretten fandt efter en samlet vurdering, at appellant ikke havde godtgjort en hensigt om at have hjemsted her i landet. Landsretten lagde bl.a. vægt på, at hovedbygningen, der havde stået tom i en længere årrække, men som ægteparret ifølge deres forklaring tog ophold i uden at foretage istandsættelser, var i en meget ringe stand, der gjorde den uegnet til helårsbeboelse. Appellanten havde derfor ikke været fuld skattepligtig i henhold til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, under hendes ophold i Danmark fra april 2006 til marts 2007. Skattepligt for appellant i perioden var i stedet indtrådt efter opholdsreglen i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2. Skattepligt efter denne bestemmelse var ophørt på tidspunktet for erhvervelsen af den australske landbrugsejendom.

SKM2009. 475. SR

En hotellejlighed kunne karakteriseres som en helårsbolig for en udenlandsk statsborger, der skulle arbejde i Danmark i flere måneder. Da den fulde skattepligt allerede var indtrådt efter opholdsbestemmelsen afvistes spørgsmålet om skattepligt efter bopælsbestemmelsen. Af SKATs indstilling fremgik bl.a. følgende:

"(...). I praksis statueres der bopæl, når den pågældende person har rådighed over en helårsbolig her i landet. Udgangspunktet er, at en sådan rådighed vil være en nødvendig og samtidig en tilstrækkelig betingelse til at statuere bopæl.

For så vidt angår selve boligbegrebet skal det bemærkes, at enhver form for bolig kan tages i betragtning (hus, lejlighed, som tilhører eller er lejet af den fysiske person eller lejet møbleret værelse), men boligens varige karakter er væsentlig. Dette betyder, at personen skal have arrangeret det sådan, at boligen er til hans rådighed kontinuerligt på alle tider, og ikke lejlighedsvis med henblik på et ophold, som efter årsagen til det selvfølgelig er af kort varighed (ferierejser, forretningsrejser, deltagelse i kursus etc.). (...)."

SKM2011. 417. ØLR

En mand, M, der var marokkansk gift, flyttede i oktober 2006 fra Danmark til Marokko. M havde tidligere boet til leje i en lejlighed i en ejendom, som hans selskab ejede. Lejligheden blev på fraflytningstidspunktet udlejet til sønnen og senere solgt til sønnen. M og hans selskab ejede desuden flere udlejningsejendomme i Danmark. Det blev lagt til grund, at der ikke var stillet et værelse til rådighed for M i lejligheden, at M efter lejeloven ikke havde mulighed for at opsige sønnens lejemål for selv at bebo den, og at sønnen ikke ville efterkomme et eventuelt ønske fra sin far om at fraflytte lejligheden uden iagttagelse af lejelovens regler. Det blev også lagt til grund, at sagsøgeren kun besøgte Danmark i få uger efter fraflytningen, og at han drev erhvervsvirksomhed i Marokko. At der som led i den almindelige drift af udlejningsejendommen med jævne mellemrum var ledige lejemål, herunder på fraflytningstidspunktet, førte ikke til et andet resultat.

Den juridiske vejledning 2015-1, afsnit C. F. 1.2.1 (uddrag)

"(...) Bopæl

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

Så det er både

1. de faktiske boligforhold og
2. den/de subjektive hensigter,

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

Helårsbolig

I praksis vil skattepligten efter bopælskriteriet være afhængig af, om personen har rådighed over en helårsbolig her i landet. Udgangspunktet er, at en sådan rådighed vil være en nødvendig og samtidig en tilstrækkelig betingelse for at statuere bopæl. (...)

Sommerhus mv.

Sommerhus statuerer som udgangspunkt ikke bopæl. Hvis fx et sommerhus anvendes som helårsbolig af en person eller dennes ægtefælle, kan dette statuere bopæl. Dette er også tilfældet hvis personen eller dennes ægtefælle har opnået ret til at benytte sommerhuset som helårsbolig.? Spørgsmålet om, hvorvidt sommerhuset i disse tilfælde statuerer bopæl afgøres ud fra en konkret vurdering. (...)

Bopæl kan efter omstændighederne også statueres i forbindelse med (...)

1. Adgang til boligfaciliteter en del af året. Se TfS 1988, 411 LSR
2. Adgang til at bo i selskabets lokaler. Se TfS 1993, 92 VLD
3. Vekslede boligmuligheder. Se TfS 1991, 308 ØLD (...)

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

Begrundelse

Der foreligger fuld skattepligt for personer, der har bopæl her i landet, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

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

I praksis vil statuering af bopæl efter kildeskattelovens bestemmelser være afhængig af, om den pågældende person har rådighed over en helårsbolig her i landet. Udgangspunktet er, at en sådan rådighed vil være en nødvendig og samtidig en tilstrækkelig betingelse til at statuere bopæl.

Fuld skattepligt indtræder ikke ubetinget ved enhver erhvervelse af bopæl her, idet kildeskattelovens § 7, stk. 1, fastslår, at personer, der erhverver bopæl her i landet uden samtidig at tage ophold her, først bliver fuldt skattepligtige, når de tager ophold her i landet. Som sådant ophold anses ikke kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende.

Hvis en person ikke har helårsbolig i Danmark, indtræder der som udgangspunkt ikke skattepligt. For så vidt angår selve boligbegrebet skal det bemærkes, at enhver form for bolig kan tages i betragtning (hus, lejlighed, som tilhører eller er lejet af den fysiske person eller lejet møbleret værelse), men boligens varige karakter er væsentlig. Dette betyder, at personen skal have arrangeret det sådan, at boligen er til personens rådighed kontinuerligt på alle tider, og ikke lejlighedsvis med henblik på et ophold, som efter årsagen til det selvfølgelig er af kort varighed (ferierejser, forretningsrejser, deltagelse i kursus etc.). Se SKM2014. 339. SR, SKM2011. 417. ØLR og SKM2009. 475. SR.

Spørger flyttede fra Danmark i 2010 og bosatte sig med sin ægtefælle og barn i B-land. Spørger opgav bopælen i Danmark og den fulde danske skattepligt ophørte. Spørger blev efterfølgende valgt til bestyrelsen for B A/S og vil i den forbindelse deltage i fysiske bestyrelsesmøder 4 - 5 gange årligt i Danmark

af en samlet varighed på 8 - 10 dage. Det samlede ophold i Danmark forventes at udgøre 24 - 26 dage årligt. Spørger vil bo på hotel i forbindelse med bestyrelsesmøderne.

Når spørger og dennes familie opholder sig i Danmark i forbindelse med højtider og ferie, vil familien enten opholde sig i bolig B. Bolig B er ejet i lige sameje af Person C og spørgers far. Ellers vil spørger og familien opholde sig i sommerbolig B. Sommerboligen er ejet af spørgers far.

Spørger vil bo på hotel i forbindelse med bestyrelsesarbejdet i Danmark.

I forhold til boliger ejet af spørger eller spørgers holdingselskab, A ApS, lægger SKAT følgende til grund:

- Bolig A var udlejet uopsigeligt fra spørgers eller fra A ApS' side i en periode på over 3 år. Da lejemålet blev opsagt fra lejers side, blev ejendommen solgt til en uafhængig 3. mand.
- Sommerbolig A anses for ikke at være egnet til helårsbeboelse. Se SKM2013. 543. ØLR vedrørende Østre Landsrets præmis om, at hovedbygningen var uegnet til helårsbeboelse.

På den baggrund er det SKATs opfattelse, at ingen af disse boliger står til rådigheder for helårsbeboelse for spørger.

I forbindelse med sagsoplysningen er der anført en række boliger og lejligheder, som spørger kan have mulighed for at benytte i kraft af, at de ejes enten af spørgers familie eller af selskaber inden for B-koncernen.

Det er SKATs opfattelse, at ingen af disse boliger i den konkrete sag kan anses for at udgøre en bolig af varig karakter, der kontinuerligt på alle tider står til rådighed for spørger. Se SKM2014. 339. SR og SKM2009. 475. SR.

Det forhold, at spørger lejlighedsvis og kortvarigt kan aftale sig til at benytte og dermed råde over bolig B og sommerbolig B ændrer ikke på SKATs vurdering. Der er derimod tale om, at boligerne lejlighedsvist og efter aftale står til rådighed i forbindelse med spørger og familiens ferier i Danmark. Se SKM2011. 417. ØLR.

SKAT finder herefter, at spørger ikke anses for at have erhvervet bopæl i Danmark efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. Spørgerens deltagelse i bestyrelsesarbejde i Danmark vil derfor ikke medføre, at han bliver omfattet af fuld skattepligt til Danmark.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltrådte SKATs indstilling og begrundelse.