

Udskriftsdato: 19. december 2025

AFG nr 10297 (Gældende)

Bindende svar - Skattepligt - fraflytning - fast driftssted

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 13-0235367

Bindende svar - Skattepligt - fraflytning - fast driftssted

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørgernes fulde skattepligt til Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, vil ophøre som følge af, at spørgerne flytter til USA.

Skatterådet kunne bekræfte, at spørgerne i henhold til DBO'-en mellem Danmark og USA skal anses for skattemæssigt hjemmehørende i USA.

Skatterådet kunne bekræfte, at spørgernes skattepligt til Danmark jf. kildeskattelovens § 1 vil ophøre som følge af, at spørgerne flytter til USA, såfremt spørgerne udelukkende benytter sommerhuset til ferieophold og således uden undtagelse bor på hotel, når spørgerne deltager i møder i Danmark med deres danske forretningsforbindelser.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørgerne ikke vil blive beskattet af danske royaltyrettigheder i forbindelse med spørgernes fraflytning.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørgerne ikke vil blive beskattet af udenlandske royaltyrettigheder i forbindelse med spørgernes fraflytning.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørgerne ved deres aktiviteter i forbindelse med udlejningen af kontorfællesskab i Danmark bevarer et fast driftssted i Danmark, hvilket bevirker, at spørgernes opsparede overskud under virksomhedsskatteordningen ikke beskattes i forbindelse med spørgernes fraflytning fra Danmark.

SKM2015. 121. SR - Skatterådsmøde 16. december 2014

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at spørgernes fulde skattepligt til Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, vil ophøre som følge af, at spørgerne flytter til USA?
2. Hvis Skatterådet svarer "nej" til spørgsmål 1, kan Skatterådet bekræfte, at spørgerne i henhold til DBO'-en mellem Danmark og USA skal anses for skattemæssigt hjemmehørende i USA?
3. Hvis Skatterådet svarer "nej" til spørgsmål 1, kan Skatterådet bekræfte, at spørgernes skattepligt til Danmark jf. kildeskattelovens § 1 vil ophøre som følge af, at spørgerne flytter til USA, såfremt spørgerne udelukkende benytter sommerhuset til ferieophold og således uden undtagelse bor på hotel, når spørgerne deltager i møder i Danmark med deres danske forretningsforbindelser?
4. Hvis Skatterådet svarer "nej" til spørgsmål 1 og 3, kan Skatterådet bekræfte, at spørgernes skattepligt til Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, vil ophøre som følge af, at spørgerne flytter til USA, såfremt spørgerne i den forbindelse afhænder deres sommerhus?
5. Hvis Skatterådet svarer "ja" til spørgsmål 1, 2, 3 eller 4, kan Skatterådet da bekræfte, at spørgerne ikke vil blive beskattet af danske royaltyrettigheder i forbindelse med spørgernes fraflytning?
6. Hvis Skatterådet svarer "ja" til spørgsmål 1, 2, 3 eller 4, kan Skatterådet da bekræfte, at spørgerne ikke vil blive beskattet af udenlandske royaltyrettigheder i forbindelse med spørgernes fraflytning?
7. Hvis Skatterådet svarer "ja" til spørgsmål 1, 2, 3 eller 4, kan Skatterådet da bekræfte, at spørgerne ved deres aktiviteter i forbindelse med udlejningen af kontorfællesskabet i Danmark bevarer et fast driftssted i Danmark, hvilket bevirker, at spørgernes opsparede overskud under virksomhedsskatteordningen ikke beskattes i forbindelse med spørgernes fraflytning fra Danmark?

Svar

1. Nej

2. Ja, se indstilling og begrundelse
3. Ja
4. Bortfalder
5. Nej
6. Nej
7. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørgers repræsentant har oplyst følgende:

Spørgerne ejer sammen et privat sommerhus i A Kommune Sommerhuset har ifølge BBR et boligareal på 100 m². Det er indrettet som et stort rum. Midt i rummet er der en åben trappe, der fører op under loftet, hvor der er en hems med en skabsvæg og plads til en dobbeltseng. Toilet/bad er det eneste rum med en dør, der kan lukkes. Lige uden for toilettet er der et udendørsbad. Ifølge ejendomsvurderingen 2012 er ejendomsværdien på xx kr., heraf grundværdi xx kr. Spørgerne befinder sig i sommerhuset, når de er i Danmark, og de har tidligere haft dispensation til at bo i sommerhuset hele året. De ejer ikke anden bolig i Danmark, men er af praktiske årsager tilmeldt folkeregistret hos bekendte på en adresse i B Kommune i nærheden af den officielle forretningsadresse for A Selskab, som de ikke har rådighed over og hvor de ikke opholder sig.

Spørgerne ejer kontorfællesskab A Selskab med 50 % hver.

Virksomheden ejer en ca. 600 kvm erhverv/bolig i Y-land, hvorfra spørgerne arbejder og har base det meste af sommeren. Spørgerne har ansat en fuldtidsmedarbejder i Y-land til at passe ejendommen. Endelig ejer virksomheden en ca. 150 kvm erhverv/bolig i X-by, USA, som blev erhvervet den 1. september 2009, hvorfra spørgerne arbejder og har base det meste af vinteren. Herudover har spørgerne en del rejseaktivitet over det meste af verden. Spørgerne har haft en deltidsansat medarbejder i USA til at passe ejendommen, men da ejendommen er under renovering, er der ikke pt. ansat nogen. Spørgerne er ikke i øjeblikket fuldt skattepligtige til hverken Y-land eller USA.

A Selskab ejer derudover en ca. 600 kvm kontorfællesskab i X-by, X-vej, Danmark, som udgør virksomhedens officielle adresse, men som er udlejet af virksomheden. Halvdelen af ejendommen har altid været udlejet, mens A Selskab fra 2006 også begyndte at udleje dele af den anden halvdel af ejendommen, som indtil da havde været benyttet af A Selskab selv.

I perioden fra 1. september 2009 til 15. oktober 2010 skiftede spørgerne fokus fra den danske kontorfællesskab til den Y-landske og den amerikanske i forbindelse med at disse løbende henover perioden blev klar til, at spørgerne kunne arbejde der. Danmark blev således mere blot et opholdssted imellem rejserne til USA, Y-land og messer mv. rundt om i verden og ikke et sted, hvor spørgerne arbejdede. Udviklingen af nye produkter samt videreudviklingen af eksisterende produkter sker således i dag uden for Danmark.

Siden 1. september 2009 har selve produktarbejdet i X-by, X-vej, Danmark, altså været stærkt faldende, hvorfor virksomheden her i højere grad har bestået i udlejning af kontorfællesskab. Siden den 15. oktober 2010 har den danske ejendom ikke været benyttet i forbindelse med produktarbejdet, men udelukkende i forbindelse med udlejningsvirksomheden og enkelte, lejlighedsvis møder med forretningsforbindelser. Som følge heraf blev det sidste rum, som A Selskab rådede over, lavet om til kontorpladser den 1. juni 2012 med henblik på udlejning. A Selskab har nu kun én kontorplads samt et mindre arkiv til modeller, dokumenter m.m. Resten af ejendommen er aktuelt udlejet eller udbudt til leje af A Selskab.

Da der er en løbende udskiftning af lejere og da spørgerne ikke fremadrettet ønsker selv at administrere udlejning af kontorfællesskab, har A Selskab med virkning pr. 1. august 2013 ansat én dansk ansat. Det er spørgernes hensigt, at den deltidsansatte danske medarbejder skal administrere udlejningen af kontorfællesskabet, herunder særligt den daglige drift fra kontorpladsen i kontorfællesskabet, som fortsat er til rådighed for A Selskab, jf. oven for.

Spørgerne ejer desuden B Selskab, som ejer en større aktiepost i C Selskab. Det er spørgernes opfattelse, at værdien af disse to selskaber er ubetydelig. Egenkapitalen i B Selskab per 31/12 2012 udgjorde DKK xx, mens egenkapitalen i C Selskab var negativ med xx. Begge selskaber realiserede underskud i 2012.

Spørgernes økonomi er stort set udelukkende baseret på indtægter fra royalties og lignende salgsafhængige, løbende honorarer, som deres virksomhed optjener på produkter udviklet af spørgerne i deres virksomhed.

Af oversigterne fremgår det, at der er indtægter fra følgende danske virksomheder:

- D Selskab
- E Selskab
- F Selskab
- G Selskab
- H Selskab
- I Selskab

Af oversigterne fremgår det derudover, at der er indtægter fra følgende udenlandske virksomheder:

- J Selskab (USA) (tidligere K Selskab (USA) og L Selskab (DK))
- M Selskab (ejet af Selskab M tidligere N Selskab (DK))
- O Selskab
- P Selskab (USA)

De fleste af aftalerne er royaltybaserede licensaftaler, mens andre herunder fx aftalen med P Selskab er baseret på, at A Selskab som konsulentvirksomhed udarbejder produkter i kundens navn og hvor kunden opnår alle rettigheder til de udviklede produkter, medmindre kunden fravælger det konkrete produkt. Det løbende konsulentvederlag opgøres som en andel af nettoomsætningen på de produkter, hvor A Selskab har bistået med udviklingen af.

Som følge af, at spørgernes tilknytning til Danmark langsomt er blevet mindre og mindre, og idet deres forretningskerneaktiviteter ikke længere knytter sig til Danmark, ønsker de nu at flytte permanent til USA, forventelig fra og med 1. januar 2014. I den forbindelse vil de blive fuldt skattepligtige til USA efter USAs interne regler.

De forventer dog fortsat at tage til Y-land, forventeligt ca. 5 måneder hver sommer, samt lejlighedsvis at tage til Danmark på weekendophold, ferie, mv. nogle uger hvert år eller når varetagelsen af virksomheden gør det hensigtsmæssigt, eksempelvis i forbindelse med møder og præsentationer af nye produkter mv. hos danske kunder.

Spørgerne ønsker at bo i sommerhuset, når de befinder sig i Danmark, og forventer ikke at være i Danmark i sammenlagt mere end 5-10 uger hvert år og ikke mere end maksimalt 2-3 uger ad gangen. De vil ikke under ophold i Danmark udøve virksomhed i kontorfællesskabet eller udøve deres virksomhed ud over nævnte møder og produktpræsentationer. Med jævne mellemrum får spørgerne imidlertid tilsendt vareprøver på nyudviklede produkter til godkendelse fra såvel danske som udenlandske kunder. Disse vareprøver bliver sendt til det sted, hvor de opholder sig på det givne tidspunkt, og i det omfang nogle vareprøver bliver klar, mens de måtte opholde sig i Danmark, vil vareprøverne forventeligt blive sendt til

deres sommerhus til deres godkendelse. Det vil dog aldrig være nødvendigt for spørgerne at opholde sig i Danmark for at få tilsendt eller for at godkende vareprøver.

Spørgerne har benyttet virksomhedsskatteordningen i forhold til spørgernes andele i A Selskab. Spørgerne havde ved udgangen af indkomståret 2012 i den forbindelse et opsparet overskud i størrelsesordenen DKK xx mio.

Spørgers opfattelse og begrundelse

1.1 Dansk skattepligt efter kildeskatteloven

Det fremgår af kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 og nr. 2, at personer, der har bopæl her i landet, og personer, der uden at have bopæl her i landet opholder sig her i et tidsrum af mindst 6 måneder (heri medregnet kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende), er fuldt skattepligtige til Danmark.

Ifølge SKATs gældende Juridiske Vejledning (pkt. C. F. 1.2.1) udgør et sommerhus som udgangspunkt ikke en bopæl. Således statuerer besiddelsen af et sommerhus eller anden ejendom, der ikke kan side-stilles med helårsbolig som udgangspunkt ikke bopæl, hvis sommerhuset kun anvendes til ferie eller lignende. Det forhold, at et sommerhus har en høj standard bevirker ikke i sig selv, at der kan statueres bopæl, såfremt sommerhuset udelukkende benyttes til ferie eller lignende, jf. Den juridiske vejledning C. F. 1.2.3

Spørgernes sommerhus vil i overensstemmelse med sommerhusets status som sommerhus kun blive benyttet i et begrænset antal uger og weekender om året, hvor det i den resterende periode vil stå tomt. Sommerhuset vil blive benyttet som feriebolig, men der kan lejlighedsvis blive tale om, at spørgerne overnatter i sommerhuset i forbindelse med forretningsmøder i Danmark, at spørgerne gennemgår vareprøver, som er modtaget, mens de opholder sig i sommerhuset, eller at spørgerne besvarer erhvervs-relaterede mails og telefonopkald, mens de opholder sig i Danmark på ferie eller weekendophold, i det omfang det er nødvendigt.

Andre væsentlige tilknytningsmomenter til Danmark i form af erhvervsinteresser vil dog også kunne påvirke afgørelsen af, om den pågældende fortsat har bopæl her i landet. Ifølge SKATs praksis kan erhvervsmæssig aktivitet i forbindelse med rådighed over en bolig (primært helårsbolig) i Danmark således medføre fuld skattepligt, såfremt denne indgår som en regelmæssig personlig varetagelse af indtægts-givende erhverv. Enkeltstående arbejdsmæssige opgaver medfører ikke skattepligt til Danmark. Herunder tænkes på sporadiske telefonopkald, e-mails og sms'er og lignende, der er relateret til arbejdet.

Da spørgerne ikke har rådighed over en egentlig bolig - men kun et sommerhus - skal der mere til for at spørgerne kan anses som havende fortsat bopæl i Danmark i forhold til de sager, hvor skatteyderne har rådighed over helårsboliger.

Hvis Skatterådet måtte mene, at den beskedne erhvervsmæssige aktivitet sammenholdt med det faktum, at spørgerne ejer et sommerhus i Danmark, er tilstrækkelig til, at spørgerne fortsat anses for fuldt skattepligtige til Danmark efter kildeskattelovens regler, må spørgerne alligevel anses for at være fraflyttet, jf. artikel 4, stk. 2, litra a og b, i dobbeltbeskatningsaftalen med USA fra og med det tidspunkt, hvor spørgerne bliver fuldt skattepligtige til USA.

Hvis Skatterådet heller ikke mener, at spørgerne er fraflyttet skattemæssigt på denne baggrund, er det spørgernes hensigt at beholde sommerhuset, men alene at bruge det i feriemæssig sammenhæng, hvori-mod spørgerne vil benytte sig af hoteller eller lign., når de er i Danmark i erhvervsmæssig sammenhæng.

Som sidste alternativ ønsker spørgerne at afstå sommerhuset, hvorved det må være hævet over enhver tvivl, at spørgerne skal anses for fraflyttet. Sommerhuset har en betydelig affektionsværdi for spørgerne, hvorfor de så vidt muligt ønsker at beholde sommerhuset, uanset at de ikke vil befinde sig i Danmark i væsentligt omfang.

Svarene på spørgsmål 1-4 skal derfor efter spørgernes opfattelse være "ja".

1.2 Beskatning ved fraflytning

A Selskab er i skattemæssig henseende transparent, det vil sige, at spørgerne hver især anses for at eje 50 % af alle aktiver og passiver i A Selskab direkte. I forbindelse med en fraflytning, er det derfor relevant skattemæssigt at se på fraflytningsbeskatning af de enkelte typer af aktiver i A Selskab.

Det teoretiske udgangspunktet i dansk skatteret er, at der ikke skal ske beskatning i forbindelse med en persons fraflytning til udlandet. Dette udgangspunkt bliver i en del tilfælde afvejet af en række skattemæssige bestemmelser.

1.2.1. Aktiver knyttet til virksomheden

Der gælder for personer regler om beskatning af genvundne afskrivninger på afskrivningsberettigede aktiver ved fraflytning, jf. KSL § 10. Der er tale om genvundne afskrivninger, hvis et aktiv afstås til en værdi, der ligger over den skattemæssige nedskrevne værdi af aktivet på fraflytningstidspunktet.

På baggrund af regnskabet for 2012 var der pr. 31. december 2012 udskudt skat (genvundne afskrivninger) på DKK xx i tilknytning til spørgernes driftsaktiver i A Selskab. Disse genvundne afskrivninger vil ved fraflytningen blive beskattet som personlig indkomst.

For så vidt angår danske aktiver i øvrigt gælder der for personer en særlig bestemmelse i kildeskattelovens § 8A, hvorefter aktiver, der overgår til benyttelse i udlandet, beskattes som afstået, hvis ejerens fulde skattepligt til Danmark samtidig ophører, det vil sige ved fraflytning fra Danmark. Der eksisterer spørgerne bekendt ikke nogen klare retningslinjer eller afgørelser fra SKAT eller domstolene, som fastlægger bestemmelsens nærmere indhold i forhold til spørgernes situation.

For spørgernes virksomhed i A Selskab indebærer bestemmelsen, at de aktiver, der inden fraflytning er knyttet til Danmark, beskattes som afstået, hvis de overføres til benyttelse i udlandet i forbindelse med fraflytningen. Der skal således være tale om aktiver, som (i) *inden flytningen* er knyttet til virksomhedsdrift i Danmark og (ii) *efter flytningen* er knyttet til en virksomhedsdrift i udlandet.

De væsentligste aktiver i A Selskab er de royaltyrettigheder, der knytter sig til virksomhedens kontrakter. Den danske kontorfællesskab har været udlejet i en årrække, og de danske produktmæssige aktiviteter dermed langsomt ophørt. Siden 15. oktober 2010 er der slet ikke udviklet produkter i Danmark, og de produkter, som i dag genererer et overskud, er således i overvejende grad udviklet eller videreudviklet, efter at spørgerne er ophørt med at bruge det danske kontorfællesskab til andet end lejlighedsvist mødelokale.

Efter vores opfattelse kan royaltyrettighederne derfor opdeles i to kategorier: Den ene kategori indeholder royaltyrettigheder skabt af A Selskab efter produktudviklingen i det danske kontorfællesskab blev lukket og dermed uden for Danmark. Den anden kategori indeholder royaltyrettigheder, der relaterer sig til A Selskab' oprindelige virksomhed i Danmark, altså inden den danske kontorfællesskab blev lukket.

For så vidt angår den først kategori mener vi, at de bør betragtes som udenlandske aktiver, og at der dermed ikke er hjemmel i KSL § 8 A til at beskatte disse ved fraflytning. Der er kun hjemmel til at beskatte udenlandske aktiver for så vidt angår genvundne afskrivninger, jf. ovenfor.

For så vidt angår den del af royaltyrettighederne, som oprindeligt er udviklet og skabt i Danmark, er disse flyttet til udlandet. Dette er sket i takt med, at forretningsaktiviteterne og dermed produktvirksomheden i Danmark ophørte, og de pågældende produkter er blevet videreudviklet, og dermed brugt af virksomheden uden for Danmark. Som følge heraf overføres der ikke aktiver i forbindelse med spørgernes fraflytning, og følgelig bør der ikke kunne ske beskatning ved fraflytning.

Selv i det omfang, hvor rettighederne ikke før spørgernes fraflytning anses for at være flyttet ud sammen med produktaktiviteterne, vil der ikke ske en skattepligtig overførsel ved spørgernes skattemæssige fraflytning. Deres skattemæssige fraflytning ændrer ikke på, hvordan virksomheden i dag bliver drevet og dermed på hvilke aktiver, der kan anses for at være tilknyttet driften i hhv. Danmark, Y-land og USA.

Hvis enkelte aktiver *før* spørgernes fraflytning anses for knyttet til virksomhedsdrift i Danmark, må dette således også være tilfældet *efter* spørgernes fraflytning. Indtægterne på disse aktiver vil i så fald stadig skulle beskattes i Danmark efter spørgernes fraflytning og aktiverne derfor ikke beskattes som afstået ved selve fraflytningen.

Svarene på spørgsmål 5 og 6 skal derfor efter spørgernes opfattelse være "ja".

1.2.2 Virksomhedsskatteordningen

For så vidt angår virksomhedsskatteordningen, findes der bestemmelser om fraflytningsbeskatning af opsparet overskud i VSL § 15 c. Det medfører, at de opsparede overskud i virksomhedsskatteordningen som udgangspunkt skal beskattes, medmindre der fortsat efter fraflytningen er et "fast driftssted" i Danmark, jf. VSL § 15 c, stk. 1, 2. pkt.

Spørgerne ejer via virksomheden A Selskab et ca. 600 kvm kontorfællesskab i X-by, Danmark, som bliver udlejet. Da driften af denne udlejningsejendom varetages af en fastansat medarbejder fra en kontorplads i kontorfællesskabet, vil spørgerne efter fraflytningen fra Danmark drive udlejningsvirksomhed med fast driftssted i Danmark. Da denne udlejningsvirksomhed er en del af spørgernes nuværende virksomhedsskatteordninger, vil kontoen for opsparet overskud ikke skulle beskattes ved fraflytning, men først på det senere tidspunkt, hvor overskuddet hæves eller hvor virksomheden i Danmark ophører.

Svaret på spørgsmål 7 skal derfor efter spørgernes opfattelse være "ja".

Repræsentanten har den 30. juli 2014 afgivet følgende partshøringssvar

Jeg skal anmode om personligt fremmøde for Skatterådet, hvis SKAT i den endelige indstilling til Skatterådet fastholder, at der skal svares "nej" til spørgsmål 3 og 7.

1. Spørgsmål 1-4 om skattepligt

1.1 Bemærkninger til sagsfremstillingen

På baggrund af SKATs foreløbige indstilling, er der behov for at præcisere følgende om sommerhusets anvendelse.

Spørgerne fik den 29. september 1999 meddelt en 10-årig dispensation under afviklingsloven (lov nr. 371 af 2. juni 1999) til at benytte sommerhuset til helårsbeboelse. Afviklingsdispensationerne udløb i 2009. Dispensationsindehaverne skulle derfor flytte fra deres sommerhus, medmindre de kunne blive boende som pensionister eller kunne få dispensation under de skærpede krav. Spørgerne opfylder efter vores opfattelse ikke betingelserne for at kunne få dispensation under de skærpede krav.

Den 30. november 2009 modtog spørgerne et varsel om påbud om fraflytning . Da spørgernes ejendom i Y-land på daværende tidspunkt endnu ikke var færdigt, ligesom ejendommen i USA på daværende tidspunkt lige var blevet købt og skulle sættes i stand, ansøgte spørgerne om en kort udsættelse/dispensation af fraflytningen.. Kommunen modtog ansøgningen, men nåede ikke at behandle sagen inden den ansøgte dispensationsperiode udløb i marts 2010.

Efterfølgende fik spørgerne et nyt varsel om påbud om fraflytning. På dette tidspunkt kunne spørgerne anvende ejendommene i Y-land og USA, og deres ophold i Danmark var derfor i overensstemmelse med planlovens § 40. Spørgerne flyttede derfor deres folkeregisteradresse til B-by i Danmark.

SKAT kan derfor ved besvarelsen af spørgsmål 1-4 lægge til grund, at spørgerne siden marts 2010 har anvendt sommerhuset i fuld overensstemmelse med planlovens § 40.

I vinterhalvåret (perioden fra 1. oktober til 31. marts) overnatter spørgerne således kun i sommerhus i forbindelse med kortvarige ophold og i intet tilfælde tilnærmelsesvis i perioder, der tilsammen udgør mere end halvdelen af tiden fra 1. oktober til 31. marts. Spørgerne opholder sig i USA i en stor del af vinterperioden, som nævnt i anmodning om bindende svar.

Sommerhuset fungerer således *ikke*, og har ikke siden 2010 fungeret, som helårsbolig for spørgerne. Det er korrekt, at spørgerne ikke har andre boliger i Danmark, men spørgerne råder derimod som oplyst over erhverv/bolig i både Y-land og USA, som spørgerne benytter i væsentligt omfang.

Derudover har spørgerne i øjeblikket to dansk indregistrerede biler. Den ene bil vil blive udført til Y-land i forbindelse med udflytningen og den anden er en leaset bil, hvor leasingperioden ophører i forbindelse med fraflytningen. De har derfor efter udflytningen ikke rådighed over dansk indregistrerede biler. De har derudover i øjeblikket to danske telefonnumre, to amerikanske og ét Y-landsk. Efter udflytningen vil spørgerne udfase deres brug af de danske numre. Det ene telefonnummer kan så i givet fald blive overgivet til deres danske medarbejder.

Spørgerne har modtaget og bliver fortsat rådgivet af X-person, som er partner ved det amerikanske advokatfirma Q Selskab, om amerikanske skatteforhold og visumkrav ved etablering og tilflytning til USA. Derudover kan SKAT lægge til grund, at spørgernes årlige ophold i Danmark sædvanligvis nærmere vil være 5 uger end 10 uger.

1.2 Bemærkninger til SKATs begrundelse

SKAT bør også i sine overvejelser inddrage afgørelser, hvor skattepligten anses for ophørt, herunder UfR 1982 708 Ø, TfS 1990, 163 LSR, TfS 1991, 132 LSR, SKM2009. 482. VLR og SKM2014. 339. SR.

I SKM2009. 482. VLR fandt Vestre Landsret, at uanset der var rådighed over en helårsbolig i Danmark (ikke et sommerhus), ansås den fulde skattepligt til Danmark for ophørt. Dette skyldtes ho

vedsagligt, at de altoverskyggende erhvervsmæssige aktiviteter lå i USA efter fraflytningen, hvorimod de erhvervsmæssige aktiviteter i Danmark alene bestod i besiddelsen af en mindre udlejningsejendom. Landsretten tillagde det også særlig betydning, at skatteyderen afmeldte sin mobiltelefon i Danmark, afhændede sin bil, og opnåede visum til USA. Derudover havde skatteyderen modtaget rådgivning fra et statsautoriseret revisionselskab om blandt andet skattemæssige konsekvenser ved etablering i USA.

Det følger således af praksis og Den Juridiske Vejledning 2014-1 (pkt. C. F. 1.2.3), at »I de tilfælde, hvor skatteyderen efter fraflytning fortsat har rådighed over en helårsbolig, er dette *normalt* en tilstrækkelig grund til at anse bopælen for opretholdt, *medmindre skatteyderen har haft til hensigt at bosætte sig varigt i udlandet. Se fx TfS 1991, 132 LSR.*« [repræsentantens understregning]

Derudover følger det af Den Juridiske Vejledning 2014-1 (pkt. C. F. 1.2.3), at:

"Den fortsatte besiddelse af et sommerhus eller anden ejendom, der ikke kan sidestilles med helårsbolig, statuerer som udgangspunkt ikke bopæl, hvis sommerhuset kun anvendes til ferie eller lignende.

Hvis sommerhuset ikke kan karakteriseres som usædvanligt med hensyn til pris, størrelse og faciliteter, anses bopælen som udgangspunkt ikke for opretholdt, hvis sommerhuset udelukkende anvendes i ferie-øjemed, og har status som sommerhus. Se TfS 1990, 163 LSR.

Benyttes sommerhuset udelukkende til ferie eller lignende bevirker sommerhusets eventuelle høje standard ikke i sig selv, at bopæl anses for opretholdt."

Dette udgangspunkt er fraveget ved en enkelt afgørelse, TfS 1985, 169 LSR, som SKAT henviser til i sin begrundelse. Helt afgørende i den afgørelse er imidlertid, at skatteyder ikke længere havde bolig til rådighed i udlandet, og at familien rent faktisk benyttede sommerhuset i Danmark som helårsbolig i perioden, hvor der blev statueret skattepligt. SKATs udlægning af, at afgørelsen statuerer, at det forhold, at et sommerhus faktisk *tidligere* er benyttet til helårsbeboelse, medfører, at sommerhuset altid vil have status af helårsbolig, er efter vores opfattelse ikke korrekt. Der er ikke i afgørelsen belæg for en sådan juridisk fortolkning. De øvrige subjektive momenter i den pågældende afgørelse pegede i øvrigt også på, at skatteyderen havde til hensigt at være bosiddende i Danmark.

Også afgørelsen SKM 2010.47 V, som SKAT henviser til, lægger meget betydelig vægt på andre forhold end rådigheden over et sommerhus - og der kan næppe været tvivl om, at udfaldet havde været et andet, hvis den eneste tilknytning til Danmark havde været sommerhuset.

I den aktuelle forespørgsel har spørgerne for mere end 4 år siden benyttet sommerhuset til helårsbolig, i overensstemmelse med en på det tidspunkt gældende dispensation. Denne dispensation er ikke gældende længere, sommerhuset har status som sommerhus, ligesom sommerhuset heller ikke rent faktisk benyttes til helårsbolig længere. Helt afgørende er også, at spørgerne efter fraflytningen alene vil benytte sommerhuset i ca. 5 uger om året og aldrig mere end 10 uger - og derfor utvivlsomt ikke benytter sommerhuset som helårsbolig.

Samtidig har spørgerne boliger (kombineret erhverv/boliger) til rådighed i både USA og Y-land på hhv. 600 kvm. og 150 kvm. Begge boliger er blevet renoveret, ejendommen i Y-land blev det i perioden 2007-2010 mens ejendommen i USA er blevet renoveret i 2013-2014. Også disse forhold er stærke subjektive momenter, som peger på, at spørgerne har til hensigt at bosætte sig varigt uden for Danmark.

Endeligt vil spørgerne etablere deres fremtidige erhvervsmæssige virksomhed i USA og alene have en meget begrænset erhvervsmæssig tilknytning til Danmark i form af enkelte danske kunder og udlejnings-ejendommen.

Derudover bedes SKAT, som anført ved besvarelse af spørgsmål 3, lægge til grund, at det danske sommerhus alene bruges til ferieophold og på ingen måde til erhvervsmæssige aktiviteter eller andet. På den baggrund er der efter vores opfattelse ikke støtte for SKATs svar på spørgsmål 3. Skatterådet har således også selv fornyligt bekræftet, at det er af væsentlig betydning, om man rent faktisk anvender sommerhuset i forbindelse med arbejde her i landet, jf. SKM. 2014.339 SR, og at et sommerhus ikke skal sidestilles med en helårsbolig, hvis sommerhuset ikke benyttes i forbindelse med de eventuelle erhvervsmæssige aktiviteter/ophold, man har i landet.

Der kan således ikke være tvivl om, at spørgerne har til hensigt varigt at bosætte sig uden for Danmark. SKATs udkast til begrundelse tager ikke i det nødvendige omfang ovenstående forhold i betragt-

ning og konklusionen er efter vores opfattelse i strid med gældende praksis, herunder også SKATs Juridiske Vejledning.

2. Spørgsmål 5-6 om fraflytterbeskatning

2.1 Bemærkninger til SKATs begrundelse

Udgangspunktet i dansk skatteret er, at en fysisk persons fraflytning ikke sidestilles med et salg af personens aktiver. [1] At sidestille fraflytning med salg af et aktiv og dermed udløse beskatning af aktivets værdi på fraflytningstidspunktet, uden at den fraflyttede person har modtaget nogen købesum, kræver således, at der foreligger en særlig hjemmel hertil.

Vi er ikke enige i SKATs opfattelse af, at KSL § 8 A indeholder en sådan særlig hjemmel for så vidt angår den foreliggende situation. Efter sin ordlyd vedrører bestemmelsen (udover driftsmidler mv.) "immaterielle aktiver som nævnt i afskrivningslovens § 40, stk. 1 og 2." Efter afskrivningslovens § 40, stk. 1 og 2 kan der afskrives på goodwill og immaterielle aktiver, som erhverves.

De af spørgerne ejede royaltyrettigheder er utvivlsomt ikke afskrivningsberettigede i henhold til afskrivningslovens § 40, da rettighederne ikke er erhvervet fra tredjemand, men er udviklet og oparbejdet af spørgerne selv. Uanset at SKAT i forhold til KSL § 8 A sidestiller egen frembringelse med en anskaffelse, er der fortsat ikke tale om immaterielle aktiver, som er omfattet af afskrivningslovens § 40, stk. 1 eller 2.

Dette stemmer i øvrigt overens med den litteratur, som SKAT selv henviser til. Afgørende for Colding og Dyhr ("Lov om særlig indkomstskat") er således at aktivets "anskaffelsessum har påvirket saldoværdien på konto for driftsmidler." Royaltyrettighederne har ikke påvirket spørgernes afskrivningssaldo.

Kildeskattelovens § 8 A havde i sin oprindelige form som formål, at danske virksomheder, som var ejet af fuldt eller begrænset skattepligtige, forblev skattepligtige til Danmark, indtil de blev afhændet. Dernæst havde bestemmelsen i stk. 2 til formål at forhindre omgåelse af stk. 1 ved at bestemme, at en overførsel af virksomhedens aktiver skulle sidestilles med et salg af disse aktiver. [2]

Det er væsentligt at holde sig for øje, at baggrunden for kildeskattelovens § 8 A primært var at fastslå omfanget af skattepligten for den "virksomhed", dvs. den økonomiske aktivitet, som kan karakteriseres som et fast driftssted.

At bestemmelsen ikke var tiltænkt at skulle omfatte alle typer af aktiver, der ikke i sig selv ville udgøre et fast driftssted her i landet, fremgår klart - og flere steder - af de overvejelser, som blev gjort af et sagkyndigt udvalg, der i 1985 afgav en betænkning (nr. 1060), som senere blev udmøntet i "skatteflugts-pakken". Udvalget udtalte i betænkningen s. 86:

"Beskatningen ved skattepligtsophør kunne gøres generel, således at den omfattede alle de formuegoder, der ved fraflytning udgår af det danske beskatningsgrundlag."

Og videre s. 87:

"En generel beskatning af urealiserede værdistigninger m.v. i forbindelse med skattepligtsophør kan imidlertid være betænkelig ud fra flere grunde."

Og videre s. 88:

"Udvalget har derfor i stedet overvejet, om der ved fraflytning er udtalt behov for beskatning af urealiserede fortjenester for nogle særlige grupper af formuegoder. Udvalget er opmærksom på, at de ovenfor anførte betæneligheder mod en generel ordning også gælder for en særlig beskatning, der kun omfatter

urealiserede værdistigninger på specielle formuegoder, men disse betænkeligheder kan ved en særlig beskatning lettere imødegås gennem særregler. Som et resultat af disse overvejelser vil udvalget nævne muligheder for ved fraflytning at beskatte urealiserede værdistigninger på visse former for aktiver m.v."

Og endelig s. 242 konkluderede udvalget, at

"En generel ordning, som omfatter alle de formuegoder, der ved fraflytning udgår af det danske beskatningsgrundlag, vil være meget omfattende og i sig selv medføre en betydelig administration. Dertil kommer, at særreglerne skulle omfatte mange forskellige formuegoder og derfor ville blive meget komplicerede. Udvalget har derfor i stedet overvejet en begrænset ordning, hvor fraflytning kun medfører beskatning af urealiserede værdistigninger på bestemte formuegoder."

Som følge af udvalgets anbefalinger blev der som led i skatteflugtspakken i 1987 ikke indført en generel fraflytterskat på urealiserede værdistigninger på afskrivningsberettigede aktiver, men alene "havelågebeskatning" af aktieavancer og pengefordringer. Efterfølgende, som led i en ny pakke om international beskatning, blev kildeskattelovens § 10 indført, men den giver som nævnt i anmodningen om bindende svar ikke hjemmel til beskatning i denne sag.

Der er således hverken i 1964 eller senere indført en generel fraflytterbeskatning for personer, ej heller har det været lovgivers hensigt. SKAT kan således ikke alene på baggrund af, at der eventuelt foreligger en urealiseret avance, benytte en formålsfortolkning af KSL § 8A eller andre bestemmelse til at konkludere, at en sådan avance må komme til beskatning ved udflytning.

SKATs foreløbige indstilling er derudover i modstrid med SKATs egen praksis, jf. cirkulære nr. 82 af 29. maj 1997 om international beskatning, pkt. 4.1.2. Her bekræftes det, at det alene er »beskatning af genvundne af- og nedskrivninger, der er relevant i forhold til fraflytterbeskatningen for personer. Avancebeskatningsreglerne er ikke aktuelle«. Efter vores opfattelse er der derfor ikke noget juridisk grundlag for denne praksisændring.

Endeligt bliver det helt tydeligt, at SKATs opfattelse ikke er korrekt, hvis der i stedet havde været tale om en erhvervet royaltyrettighed. I så fald ville den utvivlsomt have været omfattet af afskrivningslovens § 40, stk. 1 eller 2, og dermed også omfattet af KSL § 8A. Såfremt den personlige ejer af royaltyrettigheden i en sådan situation flyttede ud, ville SKATs foreløbige indstilling medføre, at personen ville skulle beskattes af den urealiserede kapitalgevinst (aktuel markedsværdi fratrasket den nedskrevne anskaffelsessum). Samtidig ville rettigheden også være omfattet af den egentlige fraflytterbeskatningsregel i KSL § 10, og ejeren ville derfor tillige være skattepligtig af genvundne afskrivninger.

SKATs fortolkning fører altså til enten (i) dobbeltbeskatning af genvundne afskrivninger efter både KSL § 8 A og KSL § 10 eller (ii) at KSL § 10 bliver fuldstændig uden indhold, da KSL § 8 A under alle omstændigheder fører til beskatning af de genvundne afskrivninger. Ingen af delene kan uden meget konkrete holdepunkter have været lovgivers hensigt. Efter en lex specialis betragtning, må en korrekt juridisk fortolkning af regelsættet føre til, at KSL § 8 A viger i tilfælde, som er omfattet af KSL § 10 (fraflytning).

3. Spørgsmål 7 om opsparet overskud

3.1 Bemærkninger til sagsfremstillingen

Som følge af SKATs foreløbige indstilling finder jeg anledning til at komme med følgende bemærkninger til sagsfremstillingen.

Da spørgerne købte den danske kontorfællesskab var kun stueetagen brugbar. 1. sal var et loft, som der kun var adgang til via en stige. Spørgerne sad i et lokale (lokale C1), mens de havde et andet lokale (lokale D1), som var deres værksted og bagved havde de et lager. To andre lokaler (lokale A1 og B1) blev udlejet til folk fra et tidligere kontorfællesskab. To toiletter, et køkken, et lille arkiv samt et mødelokale var fælles.

Spørgerne flyttede efter ombygningen i 2001 op i det store lokale (ABC2 og D2) på 1. sal,. I stueetagen var lokale D1 stadig spørgernes værksted og de havde stadig lager. Lokale A1, B1 og C1 blev udlejet til andre selvstændige. De to toiletter, køkkenet, det lille arkiv samt mødelokalet var fælles.

Spørgerne er nu begyndt at udleje kontorpladser på 1. salen. Huset forventes fra 1. september 2014 at kunne udlejes således:

- Lokale A1 (1-2 personer) Husleje xx kr./md.
- Lokale B1 (2-4 personer) Husleje xx kr./md.
- Lokale C1 (2-3 personer) Husleje xx kr./md.
- Lokale D1 (1-2 personer) Husleje xx kr./md. (bliver færdigt til udlejning 1/9)
- Lokale D2 (1-2 personer) Husleje xx kr./md.
- Lokale ABC2 - her vil der kunne udlejes 9 kontorpladser til 9 personer. Husleje xx kr./md. /kontorplads Den sidste af de 10 kontorpladser er til spørgernes medarbejder og de har stadig lageret til alle deres gamle projekter og dokumenter.

Hver person i huset betaler derudover xx kr./md. til fællesudgifter (el, rengøring, m.m.)

I dag er ejendommen udlejet i et omfang som svarer til en årlig lejeindtægt på xx kr., mens en fuld udlejning af ejendommen svarer til en årlig lejeindtægt på xx kr. Den i regnskaberne for 2011 og 2012 medtagne lejeindtægt er således væsentlig lavere, da spørgerne i disse år også anvendte ejendommen i væsentlig omfang. SKAT skal naturligvis bygge sin fast driftsstedsvurdering på, hvordan situationen vil blive fremadrettet - efter spørgernes udflytning.

Derudover skal det bemærkes, at det alene er, hvis "der er *specielle* ønsker om forbedringer eller nedsat husleje m.m. [repræsentantens fremhævninng]", at spørgerne vil blive inddraget, mens den ansatte selv sagt er bemyndiget til og besidder en stillingsfuldmagt til at forhandle almindelige og sædvanlige lejenedslag samt indretningsønsker (dvs. når der er tale om nedsættelser/omkostninger, som ikke overstiger 5-10% af den årlige leje). Derudover vil den ansatte blive valgt ind i bestyrelsen i den ejerforening, som ejendommen er tilknyttet. Dette vil ske på den første generalforsamling, efter at medarbejderen blev ansat, som bliver afholdt den 7. august 2014.

3.2 Bemærkninger til SKATs begrundelse

Hvis spørgerne har et fast driftssted i Danmark efter fraflytningen, vil det opsparede overskud ikke komme til beskatning i forbindelse med udflytningen (men i stedet efter de almindelige regler om hæverækkefølge mv.).

Spørgerne har et fast driftssted i Danmark, hvis følgende tre kriterier er opfyldt (jf. Den Juridiske Vejledning 2014-1 (C. F. 8.2.2.5.2.1):

1. Der eksisterer et forretningssted
2. Dette forretningssted er fast, og
3. Virksomhedsudøvelsen sker gennem dette faste forretningssted (hvilket sædvanligvis vil sige, at personer, som på den ene eller anden måde er afhængig af foretagendet (personale), udfører foretagendets virksomhed i den stat, hvor det faste sted er beliggende.)

Der er ikke uenighed om, hvorvidt der eksisterer et fast forretningssted, eller om hvorvidt der foregår en virksomhedsudøvelse i forbindelse med udlejningen af den faste ejendom. Spørgsmålet er herefter, om virksomhedsudøvelsen sker gennem det faste forretningssted.

I henhold til pkt. 4.6 i OECD kommentarerne til art. 5 om fast driftssted forstås udtrykket - "gennem hvilket" - bredt og finder anvendelse i enhver situation, hvor forretningsvirksomhed udøves på en bestemt lokalitet, der er til rådighed med henblik på udøvelse af aktiviteten.

Den medarbejder, som spørgerne har ansat, varetager bl.a. og mest væsentligt (i) udlejningen af lokaler og kontorpladser på ejendommen samt underskrivelse af lejeaftaler på A Selskab's vegne, (ii) repræsentation af A Selskab ved møder og generalforsamlinger i Ejerforeningen X-vej, (iii) udarbejdelse af den langsigtede vedligeholdelsesplanlægning, (iv) rekvirere nødvendig håndværksmæssig bistand, (v) mindre indkøb og (vi) tilbagelevering af lokaler og kontorpladser ved endt lejemål. Medarbejderens funktion og ansvar adskiller sig dermed væsentligt fra situationen i fx SKM 2011.374 og det må forventes, at Landsskatteretten vil statuere fast driftssted for spørgerne på baggrund af medarbejderens funktion og ansvar.

SKATs opfattelse af, at denne ansatte - gennem det faste sted - ikke varetager (en del) af den samlede virksomhedsudøvelse (men i stedet udøver hvad der karakteriseres som af forberedende og hjælpende karakter) virker på denne baggrund noget anstrengt. Reelt vil spørgerne efter ansættelsen af medarbejderen stort set ikke være involveret i den daglige drift af udlejningsejendommen, men kun skulle tage sig af de større overordnede beslutninger.

Det forhold, at den ansatte også har pligt til at udføre renholdelsesopgaver kan ikke føre til et andet resultat, ligesom spørgsmålet om, hvorvidt det i praksis er medarbejderen og/eller en af de eksisterende lejere, der fremviser lejemålet, næppe har nogen større betydning i den juridiske fast driftssteds-vurdering. De øvrige lejere har ikke hverken juridisk eller formel beslutningskompetence i forhold til, om lejemålet skal indgås eller ej, eller på hvilke vilkår. Den kompetence ligger ensidigt hos den ansatte, som alene står til ansvar for spørgerne. Det forhold, at det har været kutyme, at de øvrige lejere skulle have mulighed for at se en ny lejer an i et lejemål, hvor man arbejder tæt på hinanden, og dermed undgår, at den løbende drift forstyrres ved at få en lejer, som ikke passer ind, må anses som en fornuftig driftsmæssig disposition fra udlejers side, snarere end en overdragelse af beslutningskompetence til de øvrige lejere. Spørger vil da også når som helst kunne vælge at ændre denne kutyme.

Endeligt kan heller ikke det forhold, at det faste driftssted er underlagt helt overordnede strategiske instruktioner (om fx lejeniveau), med støtte i OECD's modeloverenskomst eller kommentarerne hertil føre til, at der ikke anses for at ske erhvervsudøvelse gennem det faste driftssted. Dette vil forventeligt næppe kunne blive SKATs mere generelle holdning fremadrettet, da der i så fald i praksis stort set aldrig vil kunne statueres fast driftssted i Danmark. Et fast driftssted er i sagens natur underlagt hovedkontorets/moderselskabets instruktionsbeføjelse og retningslinjer.

Det skal også bemærkes, at spørgerne i henhold til SKAT's foreløbige indstilling til svar på spørgsmål 1-3 fortsat vil være skattepligtige til Danmark efter KSL § 1, ligesom beskatningskompetence til spørgernes virksomhed vil forblive i Danmark (enten efter bestemmelserne om fast driftssted eller fast ejendom). VSL § 15 c finder derfor ikke - i modsætning til hvad der fremgår af SKATs indstilling - anvendelse, jf. VSL 15 c, stk. 1, 2. pkt.

Igen bør SKAT holde sig for øje, at den af SKAT anlagte meget restriktive fortolkning giver nogle afledte problemer. Mest åbenlyst vil SKATs restriktive fortolkning af regler være i strid med den frie bevægelighed i EU. En udenlandsdansker, bosiddende i fx Sverige eller Tyskland vil således efter SKATs opfattelse skulle opfylde nogle andre og langt mere restriktive betingelser end personer bosiddende i Danmark for

at kunne anvende virksomhedsskatteordningen på en i Danmark drevet udlejningsvirksomhed. Se i denne forbindelse fx EU-Domstolens afgørelse i sag C-440/08 (Gielen).

Jeg skal i forlængelse heraf bemærke, at hvis SKAT fastholder, at der ikke er et fast driftssted i Danmark, så vil forholdet efter EU-retten efter vores opfattelse ikke skulle bedømmes efter artikel 49 EUF om etableringsfrihed, men efter artikel 63 EUF om frie kapitalbevægelser - da der i så fald hovedsagligt er tale om en passiv investering i fast ejendom. I så fald kan spørgerne støtte direkte ret på det EU-retlige diskriminationsforbud, uanset at de fraflytter til et tredjeland, jf. artikel 63 EUF. SKAT er således i henhold til EU-Domstolens praksis direkte forpligtet til så vidt muligt at fortolke VSL § 15 c i overensstemmelse med EU-retten samt, hvis det ikke er muligt at fortolke reglerne på en sådan måde, til ikke at anvende de dele, som strider mod EU-retten.

For god ordens skyld skal jeg afslutningsvis gøre opmærksom på, dels at en fortsat anvendelse af virksomhedsskatteoven efter fraflytning i sidste ende ikke fører til tab af dansk skatteprovenu, dels at USA har påtaget sig at yde Danmark bistand med hensyn til opkrævningen af skatter tillige med renter og omkostninger, tillæg til disse skatter og visse civilretlige bøder, og endelig at USA i øvrigt også har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at spørgernes fulde skattepligt til Danmark, jf. kildeskatteovens § 1, vil ophøre som følge af, at spørgerne flytter til USA.

Lovgrundlag

Kildeskatteovens § 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

Praksis

SKM2001. 388. HR

S havde i en periode efter erhvervelse af bolig i Spanien fortsat sin hidtidige bolig til rådighed i Danmark. I denne periode erhvervede det anpartsselskab, hvor S var direktør, to lejligheder i den samme ejendom som var hans hidtidige bolig. Det blev lagt til grund, at et sommerhus egnede til helårsbeboelse var benyttet i betydeligt omfang. Det blev også lagt til grund, at den ene af anpartsselskabets lejligheder havde været til rådighed for S. Højesteret tiltrådte, at det ikke var godtgjort, at S havde opgivet sin bopæl i Danmark.

TfS1996,51 HR

En skatteyder, der emigrerede fra Danmark til Storbritannien den 10. december 1981, blev af skattemyndighederne anset for fuldt skattepligtig her til landet for indkomstårene 1981-1984 inkl., idet han fandtes vedblivende at have haft en sådan tilknytning til Danmark, at han ansås for at have bevaret bopæl her i kildeskatteovens forstand. Landsretten fandt, at skatteyderen i det omhandlede tidsrum havde bevaret en bopælsmulighed og også i skatteretlig henseende en boligmulighed her i landet. Der var tale om en ejendom, der før købet var indrettet og hidtil benyttet som helårsbolig, men sagsøgeren betingede sin erhvervelse af, at ejendommen fik status af sommerhusbeboelse. Han benyttede i hvert af årene ejendom-

men i et ikke uvæsentligt antal dage. Herefter, og idet der må lægges vægt på ejendommens indretning og størrelse samt omfanget af de investeringer, sagsøgeren foretog i forbedring af ejendommen, findes han også med hensyn til denne ejendom at have bevaret en skatteretlig boligmulighed i Danmark. Endelig fandt landsretten, at hans erhvervsmæssige interesser også efter udrejsen udelukkende var knyttet til Danmark. Han blev derfor anset for fuldt skattepligtig her til landet efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. Højesteret stadfæstede dommen.

SKM2010. 47. VLR

Appellanten, der i 2000 flyttede fra Danmark og lejede en bolig i Tyskland, blev anset for fuldt skattepligtig til Danmark i årene 2000, 2001 og 2002, efter hvilket tidspunkt han igen flyttede til Danmark. Der blev bl.a. lagt vægt på, at appellanten ejede et sommerhus i Danmark. Den fortsatte rådighed over et sommerhus fik betydning for opretholdelsen af bopæl her i landet.

SKM2009. 482. VLR

Uanset at en person efter udrejse til USA havde rådighed over en bolig tilhørende hans bror fra juli 2000 til marts 2001, kunne skattepligten ikke anses for opretholdt. Der blev henset til, at den pågældendes altovervejende erhvervsmæssige aktiviteter lå i USA efter erhvervelse af en farm i juli 2000, hvorimod de erhvervsmæssige aktiviteter i Danmark kun bestod i en mindre udlejningsejendom. Den pågældende havde i en årrække forud beskæftiget sig med landbrug, og det havde formodningen imod sig, at han ikke ville være til stede på farmen i betydeligt omfang i opstartsfasen. Der blev lagt vægt på, at han ikke længere havde telefon og bil i Danmark, og at han i 1999 fik visum til USA og fik udstedt "social security number" i USA. Endelig var han ikke fremkommet med nærmere dokumentation for rejser mv. til USA. (NB. Den pågældende ønskede at blive anset som fuldt skattepligtig).

SKM2008. 29. VLR

En skatteyder kunne ikke godtgøre, at han fra udgangen af 1993 havde opgivet sin bopæl i Danmark. Skatteyderen var herefter fuldt skattepligtig til Danmark efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1, fra 1994-2002. Skatteyderen havde bevaret en boligmulighed i perioden og hans udlejningsvirksomhed ansås i samme periode for drevet af skatteyderen personligt.

UfR1982, 708 ØLR

En skatteyder blev ansat som salgsdirektør i et brasiliansk firma og i januar 1974 forfremmet til administrerende direktør i en 3-årig periode med mulighed for genansættelse. Han og hans familie tog ophold i Brasilien, men beholdt deres hus i Danmark som sommerbolig. De fleste af deres ejendele blev solgt inden afrejse til Brasilien. Ægtefællen rejste tilbage i efteråret 1974 og ønskede skilsmisse. Skatteyderen opsagde herefter sit ansættelsesforhold pr. 15/4 1975 og rejste tilbage til Danmark for at redde ægteskabet. Efter en samlet bedømmelse af sagens omstændigheder fandtes skatteyderen ved udrejsen i april 1973 at have opgivet sin bopæl her i landet, hvorfor han ikke kunne anses for fuldt skattepligtig i 1973 og 1974 og heller ikke subsidiært 12 måneder regnet fra udrejsedatoen. Den pågældende var under sit ophold i Brasilien undergivet beskatning efter reglerne for derboende personer.

TfS 1991, 132 LSR

En dansk kvinde, der arbejdede her i landet, indgik ægteskab med en tysk statsborger og flyttede i oktober 1986 med sit barn til ægtefællens bopæl i Tyskland. Hun udlejede sin andelsbolig i Danmark for 2 år fra januar 1987 og solgte den april 1989. Fra det tyske Finanzamt forelå erklæring om at, hun var fuld skattepligtig efter reglerne for derboende personer fra oktober 1986. Hun kunne ikke antages at have haft

til hensigt at bevare hjemsted her i landet efter fraflytningen, hvorfor skattepligten ansås for ophørt fra oktober 1986.

TfS1990, 163 LSR

En skatteyder og hans hustru flyttede i 1980 til England, hvor de erhvervede en bolig og blev fuldt skattepligtige til England. Skatteyderen købte også et sommerhus i Spanien. Før udrejsen havde skatteyderen købt et sommerhus i nærheden af sin minkfarm. Denne bortforpagtede han uopsigeligt til sin søn. Under senere ophold i Danmark har ægtefællerne boet i sommerhuset, og skatteyderen har under ophold her deltaget aktivt i virksomhedens drift i travle perioder. Efter en samlet bedømmelse af omstændighederne, herunder at sommerhuset i Danmark ikke var godkendt til helårsbeboelse og ikke var usædvanligt med hensyn til pris og størrelse, var der ikke grundlag for at anse bopælen her i landet for bevaret.

TfS 1985,169 LSR

En skatteyder, der havde været bosat i Ghana siden 1961, tog i juni 1979 sammen med sin familie ophold i familiens sommerhus i Danmark. Han opholdt sig den følgende tid en del i udlandet og foretog også to rejser til Ghana, den første i slutningen af 1979 for at tilse boligen og forny sin opholdstilladelse; den anden i begyndelsen af 1980 for at opmagasinere møbler efter lejemålets udløb. Sommerhuset blev i relation til KSL § 1 sidestillet med en helårsbolig. Det blev videre antaget, at skatteyderen ved hjemkomsten fra Ghana 12/12 1979 havde endeligt besluttet at forblive i Danmark og dermed havde en sådan bopælsmæssig tilknytning til landet, at han var fuldt skattepligtig her.

TfS1987, 178

En skatteyder og hans hustru udrejste i december 1981 til England, hvor de flyttede ind i en lejlighed og ved F-54-blanket dokumenterede skattepligt til England. Skatteyderen ejede et dansk gods, hvor den af ægtefællerne hidtil beboede lejlighed blev udlejet uopsigeligt i 4 år. Desuden ejede han et sommerhus, som han solgte i 1983, hvorefter han i nærheden af godset opførte et hus på 250 m², der lå i et sommerhusområde, som ifølge byplan ikke måtte anvendes til helårsbeboelse. Ud fra en samlet bedømmelse - hvori indgik besiddelsen af godset og bevarelsen af en stor villa som bolig her i landet, uanset beliggenheden i et sommerhusområde - ansås skatteyderen for at have bevaret sin bopæl her i landet.

SKM2014. 339. SR

Skatterådet kunne bekræfte, at spørgers deltagelse i bestyrelsesarbejde ca. 7-10 gang årligt i et dansk selskab ikke ville medføre fuld skattepligt til Danmark, uagtet at spørger havde rådighed over et sommerhus her i landet. Spørger havde ikke rådighed over en helårsbolig i Danmark. Der blev lagt vægt på, at spørger ikke ville anvende sommerhuset i forbindelse med sit bestyrelsesarbejde her i landet, hvor han som udgangspunkt ville flyve fra og til hjemlandet samme dag som møderne. Det kunne dog ikke afvises, at der kunne være behov for overnatning, men dette ville i givet fald ske på et hotel.

TfS 1991, 261. LR

En direktør arbejdede for et firma i Danmark og i weekenderne opholdt han sig hos hustru og barn i familiens bolig i England. Han overvejede endvidere at bygge en helårsbolig på en erhvervet grund, da familien havde planer om at flytte til Danmark. Under opholdene i Danmark hver uge fra mandag til fredag boede han dels i familiens sommerhus, dels hos familie og dels på selskabets kontor. Da benyttelsen af sommerhuset ikke havde feriepræg, blev direktøren anset for fuldt skattepligtig.

Begrundelse

I nærværende sag har spørgerne oplyst, at de pt. er fuldt skattepligtige til Danmark. De bor i deres bolig i Y-land det meste af sommeren og i deres bolig i USA, det meste af vinteren. Resten af året bor de i deres sommerhus i Danmark. De ejer ikke anden bolig i Danmark, men er - "af praktiske årsager" - tilmeldt folkeregistret hos bekendte på en adresse i B Kommune. Da spørgerne ikke bor på denne adresse, finder SKAT, at adressen ikke skal tillægges betydning i forbindelse med vurderingen af skattepligten. Spørgerne er pt. ikke fuldt skattepligtige til hverken Y-land eller USA.

Spørgerne vil flytte permanent til USA, pr. 1. januar 2014 og blive skattepligtige der.

Om skattepligten ophører ved fraflytning afgøres ud fra, om spørgerne har bevaret bopæl her i landet. Se KSL § 1, stk. 1, nr. 1, jf. Den juridiske vejledning 2014-2, C. F. 1.2.3, "Hvornår ophører skattepligten ved fraflytning".

Ved vurderingen af, om skattepligten er ophævet i forbindelse med fraflytningen, tillægges det i praksis størst vægt, om skatteyderen har bevaret sin rådighed over en helårsbolig.

I de tilfælde, hvor skatteyderen efter fraflytningen fortsat har rådighed over en helårsbolig, er dette normalt en tilstrækkelig grund til at anse bopælen for opretholdt. Se dog nedenstående om skatteyderens subjektive hensigt.

Det er en betingelse for at anse bopælen bevaret, at personen under en eller anden form - helt eller delvis - har rådighed over en bolig her i landet.

Helt særlige omstændigheder kan begrunde ophør af skattepligt, selvom rådigheden over boligen bevares efter fraflytningen fra Danmark.

Spørgsmålet, om bopælen er opretholdt, afgøres ud fra en samlet vurdering af de foreliggende omstændigheder, fx erhvervsmæssige interesser og øvrig tilknytning til det andet land.

Praksis viser, at opretholdelsen af bopæl ved fraflytning i altovervejende grad støttes på objektive kriterier. Så det er afgørende, om den pågældende har bevaret en rådighed over en bolig efter fraflytningen.

Skatteydere subjektive hensigter er dog undertiden også tillagt betydning, jf. Den juridiske vejledning 2014-2, afsnit C. F. 1.2.3. Det gælder navnlig, hvor skatteyderens fraflytning ikke er blevet anset for definitiv som følge af dispositioner omkring afståelse af erhvervsinteresser. Hvis personen efter fraflytningen fortsat har en stærk tilknytning til landet, herunder erhvervsmæssige interesser, og efter fraflytningen ofte opholder sig i landet, vil også andre boligformer end en helårsbolig efter omstændighederne kunne statuere fortsat bopæl. Skatteydere subjektive hensigter har betydning, hvor den pågældende kun har en delvis rådighed over helårsbolig eller har en atypisk tilknytning til Danmark efter fraflytning.

Den fortsatte besiddelse af et sommerhus eller anden ejendom, der ikke kan sidestilles med helårsbolig, statuerer som udgangspunkt ikke bopæl, hvis sommerhuset kun anvendes til ferie eller lignende.

Hvis sommerhuset ikke kan karakteriseres som usædvanligt med hensyn til pris, størrelse og faciliteter, anses bopælen som udgangspunkt ikke for opretholdt, hvis sommerhuset udelukkende anvendes i ferie-øjemed, og har status som sommerhus.

Benyttes sommerhuset udelukkende til ferie eller lignende bevirker sommerhusets eventuelle høje standard ikke i sig selv, at bopæl anses for opretholdt.

Omvendt hvis personen arbejder eller udøver erhvervsmæssige aktiviteter, der har karakter af løbende, regelmæssig varetagelse af et indtægtsgivende erhverv, vil sommerhuset skifte karakter til helårsbolig.

Foreligger der andre væsentlige tilknytningsmomenter til Danmark, typisk i form af erhvervsinteresser, vil afgørelsen af, om den pågældende fortsat har bopæl her i landet ske på grundlag af en samlet bedømmelse af de foreliggende omstændigheder.

Spørgerne har ikke længere tilladelse til at benytte sommerhuset som helårsbolig, men spørgerne har ikke andre boliger i Danmark. Sommerhuset anvendes i forbindelse med erhvervsmæssige aktiviteter, se nedenfor. SKAT finder som følge heraf, at huset skifter karakter til helårsbolig, og spørgerne således reelt har en helårsbolig til rådighed her i landet efter fraflytningen, selv om huset formelt kun har sommerhusstatus.

SKAT har herved lagt vægt på, at sommerhuset efter fraflytningen til USA ikke kun skal anvendes til ferie eller lignende. Det er således oplyst, at spørgerne lejlighedsvis vil tage til sommerhuset i Danmark på weekendophold, ferie, mv. nogle uger hvert år eller når varetagelsen af virksomheden gør det hensigtsmæssigt, eksempelvis i forbindelse med møder og præsentationer af nye produkter mv. hos danske kunder. Med jævne mellemrum får spørgerne tilsendt vareprøver på nyudviklede produkter til godkendelse fra kunder. Disse vareprøver bliver sendt til det sted, hvor de opholder sig på det givne tidspunkt, og i det omfang nogle vareprøver bliver klar, mens de måtte opholde sig i Danmark, vil vareprøverne forventeligt blive sendt til deres sommerhus til deres godkendelse. Sommerhuset skal således også anvendes i forbindelse med spørgernes erhvervsmæssige aktivitet. Da de erhvervsmæssige aktiviteter i Danmark anses for at vedrøre spørgernes løbende varetagelse af deres indtægtsgivende erhverv har sommerhuset derfor ikke længere karakter af et sommerhus, men af helårsbolig. Se TfS 1991. 261 LR.

SKAT kan på denne baggrund ikke bekræfte, at spørgernes fulde skattepligt til Danmark vil ophøre den 1. januar 2014 ved fraflytningen til USA.

SKAT har følgende bemærkninger til repræsentantens partshøringssvar af 30. juli 2014 for så vidt angår spørgsmål 1 og 3

SKAT har i oversigten over praksis medtaget afgørelser, hvor skattepligten anses for ophørt, herunder UfR 1982 708 Ø, TfS 1990, 163 LSR, TfS 1991, 132 LSR, SKM 2009.482. V og SKM. 2014.339. SR. Disse afgørelser er tillige indgået i SKATs overvejelser ved udarbejdelse af indstillingen.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet - hvis Skatterådet svarer "nej" til spørgsmål 1 - at spørgerne i henhold til DBO-en mellem Danmark og USA skal anses for skattemæssigt hjemmehørende i USA.

Lovgrundlag

BKI nr 13 af 14/04/2000

Bekendtgørelse af Overenskomst af 19. august 1999 mellem regeringen i Kongeriget Danmark og regeringen i Amerikas Forenede Stater (USA) til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomstskatter.

Artikel 4, stk. 2, litra a og b

I tilfælde, hvor en fysisk person efter bestemmelserne i stykke 1 er hjemmehørende i begge de kontraherende stater, bestemmes den pågældendes status således:

- a) personen skal anses for at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han har en fast bolig til sin rådighed; såfremt en sådan person har en fast bolig til sin rådighed i begge stater, skal han anses for at være hjemmehørende i den stat, med hvilken han har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for sine livsinteresser);
- b) såfremt det ikke kan afgøres, i hvilken af staterne personen har midtpunktet for sine livsinteresser, eller hvis han ikke har en fast bolig til sin rådighed i nogen af staterne, skal han anses for at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han sædvanligvis har ophold;

Artikel 25

1. I tilfælde, hvor en person mener, at foranstaltninger truffet af en af eller begge de kontraherende stater, for ham medfører eller vil medføre en beskatning, som ikke er i overensstemmelse med bestemmelserne i denne overenskomst, kan han, uanset hvilke retsmidler og tidsfrister der måtte være foreskrevet i disse staters interne lovgivning, indbringe sin sag for den kompetente myndighed i den kontraherende stat, hvor han er hjemmehørende eller hvori han er statsborger.

2. Den kompetente myndighed skal, hvis indsigelsen forekommer den at være berettiget, og hvis den ikke selv kan nå frem til en rimelig løsning, søge at løse sagen ved gensidig aftale med den kompetente myndighed i den anden kontraherende stat med henblik på at undgå en beskatning, der ikke er i overensstemmelse med overenskomsten. Enhver indgået aftale skal gennemføres uden hensyn til, hvilke tidsfrister der er fastsat i de kontraherende staters interne lovgivning. Lignings- og opkrævningsprocedurer skal indstilles under gennemførelse af enhver indgåelse af gensidige aftaler.

3. De kontraherende staters kompetente myndigheder skal søge ved gensidig aftale at løse vanskeligheder eller tvivlsspørgsmål, der måtte opstå med hensyn til fortolkningen eller anvendelsen af overenskomsten. De kompetente myndigheder i de kontraherende stater kan specielt aftale:

- a) den samme tilskrivning af indkomst, indeholdelse, nedslag eller fradrag for et foretagende i en kontraherende stat til dets faste driftssted, der er beliggende i den anden kontraherende stat;
- b) den samme fordeling af indkomst, indeholdelse, nedslag eller fradrag mellem personer;
- c) den samme betegnelse af specielle indkomster, herunder den samme betegnelse af indkomst, der i henhold til lovgivningen i den ene af de kontraherende stater ligestilles med indkomst fra aktier, og som er behandlet som en anden type indkomst i den anden stat;
- d) den samme betegnelse for personer;
- e) den samme anvendelse af kilderegler med hensyn til specielle indkomster;
- f) en fælles opfattelse af udtryk;
- g) forhåndsgodkendelser for fastsættelse af afregningspriser; og
- h) anvendelse af bestemmelserne i den interne lovgivning vedrørende straf, bøder og renter på en måde, der er i overensstemmelse med overenskomstens formål.

De kan også rådføre sig med hinanden vedrørende udelukkelse af dobbeltbeskatning i tilfælde, der ikke er omhandlet i denne overenskomst.

4. De kompetente myndigheder kan også aftale stigninger i ethvert konkret dollarbeløb, der er omhandlet i overenskomsten for at afspejle økonomiske eller valutariske udviklinger.

5. De kontraherende staters kompetente myndigheder kan træde i direkte forbindelse med hinanden med henblik på indgåelse af en aftale i overensstemmelse med de foregående stykker.

Praksis

SKM2013. 22. SR

Spørger havde en fast bolig til rådighed i både Danmark og Schweiz, og det blev forudsat, at spørger også blev fuldt skattepligtig i Schweiz, hvor han skulle arbejde i en tidsbegrænset periode på to år. Spørger bibeholdte sin bolig i Danmark under opholdet i Schweiz og havde ikke til hensigt at bosætte sig varigt i Schweiz. Spørgers kæreste blev boende i boligen i Danmark.

Skatterådet fandt, at spørger var skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i henhold til artikel 4 i DBO'en mellem Danmark og Schweiz, da spørger blev anset for primært at have centrum for sine livsinteresser i Danmark. Skatterådet bemærkede dog, at fastlæggelse af spørgers skattemæssige hjemsted ikke kunne afgøres af de danske skattemyndigheder alene. I tvivlstilfælde skal spørgsmålet afgøres mellem de kompetente myndigheder i de to lande.

Begrundelse

SKAT bemærker indledningsvist, at indstillingen til svar gives under forudsætning af, at spørgerne anses for at være fuldt skattepligtige til USA efter national lovgivning.

Er det tilfældet, er spørgerne dobbeltdomicilerede, og det skattemæssige hjemsted skal herefter afgøres efter principperne i artikel 4 i den dansk-amerikanske DBO. Denne artikel har i vidt omfang samme indhold som artikel 4 i OECD's modeloverenskomst fra 2010.

Da spørgerne har en fast bolig til deres rådighed i begge stater, skal de anses for at være hjemmehørende i den stat, med hvilken de har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for deres livsinteresser).

I USA ejer spørgernes virksomhed ca. 150 kvm. erhverv/bolig, som blev erhvervet den 1. september 2009, hvorfra spørgerne arbejder og har base det meste af vinteren. De vil flytte permanent hertil, men vil dog stadig opholde sig ca. 5 mdr. om året i deres bolig i Y-land samt have korte ophold i Danmark, se nedenfor.

I Danmark har spørgerne virksomheden A Selskab, som ejer en ca. 600 kvm. kontorfællesskab i X-by, X-vej, Danmark, som udgør virksomhedens officielle adresse, men som er udlejet af virksomheden, bortset fra en enkelt kontorplads. Desuden har de sommerhuset i (...). De vil kun opholde sig i Danmark i 5-10 uger hvert år og ikke mere end maksimalt 2-3 uger ad gangen. Spørgernes tilknytning til Danmark er langsomt blevet mindre og mindre, og deres forretningskerneaktiviteter knytter sig ikke længere til Danmark. Spørgerne har skiftet fokus fra den danske produktudvikling til den Y-landske og amerikanske. Danmark er blevet et opholdssted imellem rejserne til USA, Y-land og messer mv. rundt om i verden og ikke et sted, hvor spørgerne arbejder i større omfang. Spørgernes udvikling af nye produkter samt videreudvikling af eksisterende produkter sker i dag uden for Danmark.

Det er SKATs vurdering ud fra de foreliggende oplysninger, at Danmark vil anse spørgerne for at have de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser til USA set i relation til forholdet mellem USA og Danmark.

Det er således SKATs vurdering på det foreliggende grundlag, at spørgerne i henhold til DBO'-en mellem Danmark og USA, artikel 4, skal anses for skattemæssigt hjemmehørende i USA.

Det skal dog bemærkes, at fastlæggelse af spørgernes skattemæssige hjemsted efter artikel 4 ikke kan afgøres af de danske skattemyndigheder alene. I tvivlstilfælde skal spørgsmålet afgøres mellem de kompetente myndigheder i de to lande.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Ja, se indstilling og begrundelse".

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet - hvis Skatterådet svarer "nej" til spørgsmål 1 - at spørgernes skattepligt til Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, vil ophøre som følge af, at spørgerne flytter til USA, såfremt spørgerne udelukkende benytter sommerhuset til ferieophold og således uden undtagelse bor på hotel, når spørgerne deltager i møder i Danmark med deres danske forretningsforbindelser.

Lovgrundlag

Se spørgsmål 1.

Praksis

SKM2009. 482. VLR

Uanset at en person efter udrejse til USA havde rådighed over en bolig tilhørende hans bror fra juli 2000 til marts 2001, kunne skattepligten ikke anses for opretholdt. Der blev henset til, at den pågældendes altovervejende erhvervsmæssige aktiviteter lå i USA efter erhvervelse af en farm i juli 2000, hvorimod de erhvervsmæssige aktiviteter i Danmark kun bestod i en mindre udlejningsejendom. Den pågældende havde i en årrække forud beskæftiget sig med landbrug, og det havde formodningen imod sig, at han ikke ville være til stede på farmen i betydeligt omfang i opstartsfasen. Der blev lagt vægt på, at han ikke længere havde telefon og bil i Danmark, og at han i 1999 fik visum til USA og fik udstedt "social security number" i USA. Endelig var han ikke fremkommet med nærmere dokumentation for rejser mv. til USA. (NB. Den pågældende ønskede at blive anset som fuldt skattepligtig).

TfS1990, 163 LSR

En skatteyder og hans hustru flyttede i 1980 til England, hvor de erhvervede en bolig og blev fuldt skattepligtige til England. Skatteyderen købte også et sommerhus i Spanien. Før udrejsen havde skatteyderen købt et sommerhus i nærheden af sin minkfarm. Denne bortforpagtede han uopsigeligt til sin søn. Under senere ophold i Danmark har ægtefællerne boet i sommerhuset, og skatteyderen har under ophold her deltaget aktivt i virksomhedens drift i travle perioder. Efter en samlet bedømmelse af omstændighederne, herunder at sommerhuset i Danmark ikke var godkendt til helårsbeboelse og ikke var usædvanligt med hensyn til pris og størrelse, var der ikke grundlag for at anse bopælen her i landet for bevaret.

Begrundelse

SKAT har lagt vægt på, at sommerhuset ikke ligger i umiddelbar nærhed af kontorfællesskabet. Det forudsættes her, at spørgerne udelukkende benytter sommerhuset til ferieophold og således uden undtagelse bor på hotel, når spørgerne deltager i møder i Danmark med deres danske forretningsforbindelser.

Det er oplyst, at spørgerne ikke under ophold i Danmark vil udøve virksomhed i kontorfællesskab eller udøve deres virksomhed ud over nævnte møder og produktpræsentationer. SKAT forudsætter, at spørger-

ne bor på hotel, når de deltager i disse møder og produktpræsentationer. Det forudsættes således, at der ikke er tale om, at spørgerne kører til og fra erhvervsmæssige aktiviteter, mens de bor i sommerhuset.

SKAT forudsætter endvidere, at spørgerne ikke får sendt vareprøver til sommerhuset som i spørgsmål 1, idet det er oplyst, at sommerhuset udelukkende benyttes til ferieophold.

Af Den juridiske vejledning 2014-2, afsnit C. F. 1.2.3, fremgår, at den fortsatte besiddelse af et sommerhus eller anden ejendom, der ikke kan sidestilles med helårsbolig, som udgangspunkt ikke statuerer bopæl, hvis sommerhuset kun anvendes til ferie eller lignende.

Hvis sommerhuset ikke kan karakteriseres som usædvanligt med hensyn til pris, størrelse og faciliteter, anses bopælen som udgangspunkt ikke for opretholdt, hvis sommerhuset udelukkende anvendes i ferieøjemed, og har status som sommerhus. Se TfS 1990, 163 LSR.

Benyttes sommerhuset udelukkende til ferie eller lignende bevirker sommerhusets eventuelle høje standard ikke i sig selv, at bopæl anses for opretholdt.

Foreligger der andre væsentlige tilknytningsmomenter til Danmark, typisk i form af erhvervsinteresser, vil afgørelsen af, om den pågældende fortsat har bopæl her i landet ske på grundlag af en samlet bedømmelse af de foreliggende omstændigheder.

Da sommerhuset udelukkende benyttes til ferie, og da spørgernes resterende erhvervsinteresser i Danmark er begrænsede i forhold til erhvervsinteresserne i USA og Y-land, finder SKAT, at spørgerne i denne situation ikke længere vil have bopæl i Danmark, jf. TfS1990, 163 LSR og SKM2009. 482. VLR.

SKAT kan således bekræfte, at spørgernes skattepligt til Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, vil ophøre som følge af, at spørgerne flytter til USA, såfremt spørgerne udelukkende benytter sommerhuset til ferieophold og således uden undtagelse bor på hotel, når spørgerne deltager i møder i Danmark med deres danske forretningsforbindelser. Der henvises til de ovenstående forudsætninger for svaret.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Ja".

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet - hvis Skatterådet svarer "nej" til spørgsmål 1 og 3 - at spørgernes skattepligt til Danmark jf. kildeskattelovens § 1 vil ophøre som følge af, at spørgerne flytter til USA, såfremt spørgerne i den forbindelse afhænder deres sommerhus.

Begrundelse

Spørgsmål 4 skal kun besvares, hvis Skatterådet svarer "Nej" til spørgsmål 1 og spørgsmål 3. Da SKAT indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Ja", finder SKAT, at spørgsmål 4 må bortfalde.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 4 besvares med "Bortfalder".

Spørgsmål 5

Det ønskes bekræftet - Hvis Skatterådet svarer "ja" til spørgsmål 1, 2, 3 eller 4, at spørgerne ikke vil blive beskattet af danske royaltysterettigheder i forbindelse med spørgernes fraflytning.

Lovgrundlag

Statsskattelovens § 4 - indledning:

Som skattepligtig Indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte Undtagelser og Begrænsninger den skattepligtiges samlede Aarsindtægter, hvad enten de hidrører her fra Landet eller ikke, bestaaende i Penge eller Formuegoder af Pengeværdi, saaledes f.eks.:

Lov om særlig indkomstskat § 5 A (ophævet ved lov nr. 313 af 17. maj 1995):

§ 5 A. Virksomhed her i landet anses først for opgivet, når afståelse af virksomhedens maskiner, driftsmidler og inventar m.v. har fundet sted.

Stk.2. Overfører en skattepligtig maskiner, driftsmidler og inventar m.v., der har været anvendt i skattepligtig virksomhed her i landet, til benyttelse i udlandet, sidestilles sådan overførsel med salg. Som salgssum betragtes værdien i handel og vandel på overførselstidspunktet.

Lov om særlig indkomstskat § 3, stk. 2 (ophævet ved lov nr. 428 af 25. maj 1993), som omhandler goodwill, visse rettigheder og visse kontrakter var formuleret således:

"Stk. 2. Uanset bestemmelserne i stk. 1 medregnes de i samme stykke under nr. 1-4 omhandlede fortjenester eller tab ved opgørelsen af særlig indkomst, når de pågældende fortjenester eller tab på grund af ophør af skattepligt ellers ikke fuldt ud vil komme til beskatning her i landet"

Kildeskattelovens § 8 A:

§ 8 A. Virksomhed her i landet anses først for opgivet, når afståelse af virksomhedens varelager, maskiner, driftsmidler og inventar m.v. har fundet sted.

Stk. 2. Overfører en skattepligtig varelager, maskiner, driftsmidler og inventar m.v. samt immaterielle aktiver som nævnt i afskrivningslovens § 40, stk. 1 og 2, der har været anvendt i skattepligtig virksomhed her i landet, til benyttelse i udlandet, sidestilles sådan overførelse med salg. Som salgssum betragtes værdien i handel og vandel på overførselstidspunktet.

Afskrivningslovens § 40, stk. 1 og 2:

§ 40. Ved erhvervelse af goodwill kan erhververen fra og med det indkomstår, hvori der er indgået endelig aftale om overdragelsen, afskrive anskaffelsessummen i sin skattepligtige indkomst med indtil 1/7 årligt.

Stk. 2. Ved erhvervelse af andre immaterielle aktiver såsom særlig fremstillingsmetode eller lignende (knowhow), patentret, forfatter- og kunstnerret og ret til mønster eller varemærke eller ved erhvervelse af retten ifølge en udbytte-, forpagtnings- eller lejekontrakt kan erhververen fra og med det indkomstår, hvori der er indgået endelig aftale om overdragelsen, afskrive anskaffelsessummen i sin skattepligtige indkomst med indtil 1/7 årligt. Anskaffelsessummen for bevilling, tilladelse eller rettighed til forundersøgelse, efterforskning og indvinding af kulbrinter afskrives dog med lige store årlige beløb over rettighedsperioden. Er overdragelsen af en udbytteret omfattet af ligningslovens § 12 B, stk. 7, kan erhververen ikke afskrive efter 1. pkt. Ved erhvervelse af rettigheder, der er beskyttet efter anden lovgivning, og hvor beskyttelsesperioden på aftaletidspunktet er mindre end 7 år, erstattes den sats, der er nævnt i 1. pkt., med en sats, der svarer til, at anskaffelsessummen afskrives med lige store årlige beløb over beskyttelsesperioden.

Kildeskattelovens § 10:

§ 10. Hvis en person ophører med at være skattepligtig, jf. § 1, uden at der er tale om dødsfald, eller en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i udlandet,

Grønland eller Færøerne, anses af- og nedskrivningsberettigede aktiver, som Danmark ikke efter fraflytningen har beskatningsretten til, for afhændet på ophørstidspunktet. Aktiverne anses for afhændet til handelsværdien på ophørstidspunktet, dog højst med et beløb svarende til anskaffelsessummen.

Cirkulære nr. 82 af 29. maj 1997 om international beskatning (lov nr. 312 af 17. maj 1995 og lov nr. 487 af 12.6.1996).

1. Indledning

Ved lov nr. 312 af 17. maj 1995 (L 35) om international beskatning og lov nr. 487 af 12. juni 1996 (L 118) om international sambeskatning m.v. gennemførtes en række ændringer i den del af skattelovgivningen, der vedrører internationale forhold. I det følgende vil de væsentligste lovændringer blive gennemgået.

Dette cirkulære træder i stedet for cirkulære om lov nr. 312 af 17. maj 1995, cirkulære nr. 183 af 11. december 1995. Indholdet af det tidligere cirkulære er dog, for så vidt de beskrevne regler fortsat er gældende, medtaget i dette cirkulære.

Lov nr. 487 af 12. juni 1996 indeholdt en række ændringer af fusionsskatteloven. Disse ændringer beskrives i et selvstændigt cirkulære om spaltning, fusion og aktieombytning.

4.1. Fraflytningsbeskatning (i uddrag):

For personer gennemføres en beskatning af genvundne af- og nedskrivninger, jf. kildeskattelovens § 10, i forbindelse med, at skattepligt efter kildeskattelovens § 1 ophører, eller hvis en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i udlandet, på Færøerne eller Grønland.

Både i selskabsskattelovens § 5, stk. 7, og i kildeskattelovens § 10, gennemføres fraflytningsbeskatningen ved, at de skatterelevante aktiver anses for afhændet på fraflytningstidspunktet. Herved udløses på dette tidspunkt en beskatning af avancer, genvundne afskrivninger m.v. i henhold til de almindelige regler.

4.1.2. Opgørelse af avance og genvundne af- og nedskrivninger (i uddrag)

Både i relation til selskabsskattelovens § 5, stk. 7, og i relation til kildeskattelovens § 10 anses aktiver og passiver, der omfattes af fraflytningsbeskatningen for afhændet på fraflytningstidspunktet, og de anses som udgangspunkt for at være afhændet til handelsværdien på dette tidspunkt.

For personer, hvor fraflytningsbeskatningen i kildeskattelovens § 10 kun omfatter af- og nedskrivningsberettigede aktiver, er afståelsessummen maksimeret til den faktiske anskaffelsessum. Som følge heraf, er det alene beskatning af genvundne af- og nedskrivninger, der er relevant i forhold til fraflytningsbeskatningen for personer. Avancebeskatningsreglerne er ikke aktuelle.

Forarbejder

Kildeskattelovens § 8 A har sin oprindelse i lov nr. 181 af 4. juni 1964 om særlig indkomstskat, § 5 A og § 3, stk. 2.

Ordlyden af § 5 A og § 3, stk. 2 fremgår ovenfor under "Lovgrundlag".

§ 5 A vedrørte overførsel af driftsmidler m.v. til udlandet, mens overførsel af visse rettigheder m.v. var omfattet af lov om særlig indkomstskat § 3, stk. 2.

Ved lov nr. 428 af 15. juni 1993 blev lov om særlig indkomstskat § 3 ophævet. I samme lov blev den første formulering vedtaget af kildeskattelovens § 8 A, som alene omhandlede situationer, hvor rettigheder blev overført til benyttelse i udlandet

Ved lov nr. 313 af 17. maj 1995 blev hele lov om særlig indkomstskat ophævet. Ovennævnte kildeskattelovens § 8 A om rettigheder blev sammenskrevet med ovennævnte lov om særlig indkomstskat § 5 A til en ny formulering af § 8 A.

Ved lov nr. 312 af 17. maj 1995 blev kildeskattelovens § 10 vedtaget.

Ordlyden af § 10 fremgår ovenfor under lovgrundlag.

Ved lov nr. 434 af 26. juni 1998 fik kildeskattelovens § 8 A sin nugældende ordlyd. Ændringerne i lov nr. 434 er uden betydning for nærværende problemstilling

Nedenfor redegøres der for de overvejelser m.v., som dannede baggrund for vedtagelsen af de første regler om beskatning ved fraflytning i lov om særlig indkomstskat. Det er SKATs opfattelse, at en fortolkning af kildeskattelovens § 8 A må tage sit udgangspunkt i disse overvejelser.

Lov om særlig indkomstskat § 5 A, der som nævnt blev vedtaget ved lov nr. 181 af 4. juni 1964, var formuleret således:

"§ 5A. Virksomhed her i landet anses først for opgivet, når afståelse af virksomhedens maskiner, driftsmidler og inventar m.v. har fundet sted.

Stk.2. Overfører en skattepligtig maskiner, driftsmidler og inventar m.v., der har været anvendt i skattepligtig virksomhed her i landet, til benyttelse i udlandet, sidestilles sådan overførsel med salg. Som salgssum betragtes værdien i handel og vandel på overførselstidspunktet."

Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget blandt andet:

"Denne del af forslaget må ses på baggrund af den kritik, der har været rejst mod beskatningsreglernes utilstrækkelighed over for danskere, der opholder sig i udlandet, men oppebærer indtægter her fra landet. Kritikken har bl.a. rettet sig mod, at skatteydere ved fraflytning til udlandet kan undgå beskatning af indtægter indtjent inden fraflytningen, herunder især fortjenester, hvoraf der ellers skulle have været svaret særlig indkomstskat. Det foreslås derfor at ændre skattepligtsreglerne, således at mulighederne for at unddrage sig særlig indkomstskat formindskes (SKATs understregning.)"

Det fremgår af lovforslagets bemærkninger til de enkelte bestemmelser vedrørende § 1, nr. 5 (om § 5 A):

"Bestemmelsernes formål er alene at undgå fortolkningstvivl og at forhindre omgåelse af reglerne."

I samme lov nr. 181 af 4. juni 1964 om særlig indkomstskat, blev der i § 3 indsat et nyt stk. 2, som omhandler goodwill, visse rettigheder og visse kontrakter. Ordlyden var således:

"Stk. 2. Uanset bestemmelserne i stk. 1 medregnes de i samme stykke under nr. 1-4 omhandlede fortjenester eller tab ved opgørelsen af særlig indkomst, når de pågældende fortjenester eller tab på grund af ophør af skattepligt ellers ikke fuldt ud vil komme til beskatning her i landet"

Det fremgår af lovforslagets bemærkninger til bestemmelsen i § 3, stk. 2, at:

"For at disse fortjenester eller tab, der bortset fra de omstændigheder, hvorunder de er erhvervet, er af ganske tilsvarende karakter, som de af lov om særlig indkomst omfattede, ikke skal kunne unddrages beskatning, har man ment, at de bør medregnes ved opgørelsen af særlig indkomst, når de pågældende

fortjenester eller tab på grund af ophør af skattepligt ellers ikke fuldt ud vil komme til beskatning her i landet (SKATS understregning)."

Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget til ovennævnte lov nr. 428 af 25. juni 1993 blandt andet:

"Der foreslås indført en regel om ophørsbeskatning ved skattepligtige personers overførsel af immaterielle rettigheder m.v. til udlandet. Bestemmelsen omfatter dels den situation, hvor en fuldt skattepligtig overfører de pågældende rettigheder samtidig med at den danske skattepligt ophører dels hvor en begrænset skattepligtig overfører immaterielle rettigheder m.v., der er knyttet til en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet. Den foreslåede bestemmelse skal ses i sammenhæng med den tilsvarende regel i lov om særlig indkomstskat § 5 A, stk. 2 vedrørende driftsmidler m.v."

Praksis

Der foreligger ingen offentliggjort praksis om rækkevidden af kildeskattelovens § 8A.

Det fremgår af Den Juridiske Vejledning, afsnit C. C. 6.1:

"Hvis en virksomhed overfører aktiver til udlandet, herunder også immaterielle, der har været brugt i skattepligtig virksomhed her i landet, sidestilles denne overførsel med salg. Se KSL § 8 A, stk. 2, og SEL § 8, stk. 4"

Det fremgår af den Juridiske Vejledning, afsnit C. C. 6.3:

"Hvis aktiver, der har været anvendt i skattepligtig virksomhed her i landet, bliver overført til benyttelse i udlandet, sidestilles sådan overførsel med salg. Se KSL § 8 A, stk. 2, og SEL § 8, stk. 4"

Begrundelse

Det er SKATs opfattelse, at der ved besvarelsen ikke kan sondres mellem danske og udenlandske royaltyrettigheder jf. nedenstående begrundelse.

Alle spørgers royaltyrettigheder må anses for at være omfattet af dansk beskatningsret. Det fremgår af det såkaldte "globalindkomstprincip" i statsskattelovens § 4, jf. herved ordene i nævnte bestemmelse:

"Aarsindtægter, hvad enten de hidrører her fra Landet eller ikke"

Der kan endvidere henvises til Den Juridiske Vejledning, afsnit C. C. 2.1.2.1, hvor det blandt andet er anført:

"Statsskattelovens (SL) § 4 opstiller den almindelige hovedregel for beregningen af bruttoindkomsten. Alle indtægter, både engangsindtægter og tilbagevendende indtægter, regnes med ved indkomstopgørelsen uden hensyn til den nærmere karakter af den virksomhed eller de omstændigheder, der har ført til erhvervelsen."

SKAT lægger i øvrigt vægt på, at der ikke foreligger oplysninger om, at de omhandlede royaltyrettigheder - helt eller delvist - har været tilknyttet et i udlandet værende - og af spørger ejet - skatteretssubjekt. Det antages således, at alle spørgers royaltyindtægter er indeholdt i de årsrapporter for A Selskab, som spørger har vedlagt sin anmodning om bindende svar.

I det følgende tages der herefter udgangspunkt i, at der ikke kan sondres mellem danske og udenlandske royaltyrettigheder.

Hjemlen til beskatning af en kapitalavance d.v.s. forskellen mellem salgssummen og købesummen, findes i kildeskattelovens § 8 A, stk. 2, som er formuleret således:

"§ 8 A, stk. 2. Overfører en skattepligtig varelager, maskiner, driftsmidler og inventar m.v. samt immaterielle aktiver som nævnt i afskrivningslovens § 40, stk. 1 og 2, der har været anvendt i skattepligtig virksomhed her i landet, til benyttelse i udlandet, sidestilles sådan overførelse med salg. Som salgssum betragtes værdien i handel og vandel på overførelstidspunktet."

Rettigheder i personligt drevne virksomheder må - i mangel af andre holdepunkter om fx eksistensen af et fast driftssted i et andet land end bopælslandet - som udgangspunkt siges at befinde sig hos den eller de personer, som ejer rettighederne.

Det indebærer i nærværende bindende svar at de omhandlede royaltyrettigheder hidtil har befundet sig i "Danmark", men at de fremover befinder sig i USA.

De omhandlede rettigheder "overføres" fra Danmark til USA i kildeskattelovens § 8 As forstand.

Afskrivningslovens § 40 omhandler generelt immaterielle rettigheder (bortset fra goodwill), og de i bestemmelsen nævnte rettigheder m.v. er alene eksempler på omfattede rettigheder. Royaltyrettighederne, som er omhandlet af nærværende bindende svar, er således - efter sin art - omfattet af reglerne i afskrivningslovens § 40 - og dermed af kildeskattelovens § 8 A. Det gør i den forbindelse ingen forskel, at nærværende oparbejdede royaltyrettigheder -i mangel af en anskaffelsessum - konkret ikke har kunnet afskrives. Der er således ikke belæg for at antage, at lovgiver har ønsket at gøre en forskel på beskatningen ved fraflytning på købte og egne oparbejdede royaltyrettigheder.

De omhandlede royaltyrettigheder må anses for at have været "anvendt i skattepligtig virksomhed her i landet " i lovens forstand. Dette begrundes med, at de ifølge de foreliggende årsrapporter fra 2011 og 2012 har genereret skattepligtige indtægter i Danmark.

Der kan endvidere henvises til note 6 i Colding og Dyhr "Lov om særlig indkomstskat", Juristforbundets Forlag 1966. I kommentaren til lov om særlig indkomstskat § 5A, stk. 2 anføres:—"Note 6: "maskiner, driftsmidler og inventar m.v., der har været anvendt"

Herved må formentlig forstås, at driftsmidler er "anskaffet", dvs. leveret, jfr. afskrivnl. §§ 7 og 11, således at dets anskaffelsessum har påvirket saldoværdien på konto for driftsmidler. Der er næppe en betingelse for beskatning, at driftsmidlet rent faktisk har været taget i brug."

Spørgernes "egen frembringelse" af de omfattede rettigheder må sidestilles med "anskaffelse" af rettigheder i nærværende sammenhæng. At rettighederne i den forbindelse i det skattemæssige regnskab ikke er aktiveret på en afskrivningssaldo skyldes, at der ved egne oparbejdede rettigheder ikke foreligger en anskaffelsessum, som kan aktiveres.

Betingelserne for beskatning i henhold til kildeskattelovens § 8A er herefter alle opfyldt.

Det bemærkes herved, at de af spørger påberåbte uddrag fra Betænkning nr. 1060, december 1985 om "Reglerne om beskatning af udenlandsk indkomst i Danmark og for ophør af skattepligten til Danmark" ikke kan føre til et andet resultat, jf. nedenfor.

Ifølge spørger er der:

"således hverken i 1964 eller senere indført en generel fraflytterbeskatning for personer, ej heller har det været lovgivers hensigt."

Skat kan tiltræde dette synspunkt, men bemærker, at der konkret (for varelager, maskiner, driftsmidler og inventar m.v.) eksisterer en slags fraflytterbeskatning for personer. Det fremgår således af nævnte betænkning s. 85 bl.a.:

"En sådan beskatning minder meget om den nuværende § 5 A i lov om særlig indkomstskat m.v. Beskatningen efter denne bestemmelse er knyttet til formuegodernes afståelse eller overførsel til udlandet. Denne bestemmelse omfatter imidlertid kun varelager, maskiner, driftsmidler og inventar m.v. det vil sige fortjeneste og tab omfattet af § 2, nr. 1 i lov om særlig indkomstskat m.v., når der bortses fra skibe."

Som det fremgår, er beskatningen knyttet til formuegodernes afståelse eller overflytning til udlandet - og altså ikke til en fysisk flytning af personer. Der er altså ikke tale om fraflytterbeskatning i gængs forstand.

Spørgernes opfattelse af, at SKATs indstilling er i modstrid med SKATs egen praksis kan i øvrigt ikke tiltrædes. Spørgerne har i den forbindelse henvist til ordene i cirkulære nr. 82 af 29. maj 1997 om international beskatning pkt. 4.1.2 om at det alene er:

"beskatning af genvundne af- og nedskrivninger, der er relevant i forhold til fraflytterbeskatningen for personer. Avancebeskatningsreglerne er ikke aktuelle."

Det citerede afsnit lyder i sin helhed således:

"For personer, hvor fraflytningsbeskatningen i kildeskattelovens § 10 kun omfatter af- og nedskrivningsberettigede aktiver, er afståelsessummen maksimeret til den faktiske anskaffelsessum. Som følge heraf, er det alene beskatning af genvundne af- og nedskrivninger, der er relevant i forhold til fraflytningsbeskatningen for personer. Avancebeskatningsreglerne er ikke aktuelle."

Den anvendte formulering er muligvis egnet til at efterlade det indtryk, at avancereglerne ikke finder anvendelse ved fraflytning. Det er imidlertid ikke tilfældet, hvilket også fremgår af eksempelvis nævnte cirkulæres pkt. 4.1, hvoraf bl.a. fremgår:

"Både i selskabsskattelovens § 5, stk. 7, og i kildeskattelovens § 10, gennemføres fraflytningsbeskatningen ved, at de skatterelevante aktiver anses for afhændet på fraflytningstidspunktet. Herved udløses på dette tidspunkt en beskatning af avancer, genvundne afskrivninger m.v. i henhold til de almindelige regler."

Det fremgår af det citerede, at fraflytning indebærer beskatning af såvel avancer som genvundne afskrivninger.

Læses det nævnte afsnit i sin helhed, ses det i øvrigt, at det i cirkulære antageligt blot søges udtrykt, at beskatning af genvundne afskrivninger ikke kan overstige de faktisk foretagne afskrivninger. Det opnås ved, at de genvundne afskrivninger opgøres som forskellen mellem den nedskrevne værdi og den faktiske anskaffelsessum.

Det bemærkes, at det af indledningen til cirkulæret fremgår, at cirkulæret indeholder de væsentligste lovændringer, som er gennemført i to love. Blandt disse love findes lov nr. 312 af 17. maj 1995, i hvilken kildeskattelovens § 10 er vedtaget. Ingen af de opregnede love indfører ændringer i kildeskattelovens § 8 A, hvorfor det ikke kan forventes, at cirkulæret indeholder uddybende forklaringer omkring denne bestemmelse.

På den baggrund fastholdes det, at betingelserne for beskatning i henhold til kildeskattelovens § 8A alle er opfyldt. Spørgerne er dermed skattepligtige af kapitalavancerne på danske og udenlandske royaltysteretigheder i forbindelse med, at spørgerne ved fraflytning fra Danmark overfører royaltysteretighederne til udlandet. Det bemærkes herved, at spørgernes spørgsmål 5 jf. spørgsmål 1, 3 og 4 er baseret på den forudsætning, at den fulde skattepligt til Danmark ophører.

SKAT kan i den forbindelse ikke tiltræde spørgernes opfattelse af, at SKATs standpunkt indebærer mulighed for dobbeltbeskatning i den situation, hvor de omhandlede royaltyrettigheder havde været købt af spørgerne og dermed været afskrivningsberettigede - i stedet for som nu at have været skabt af spørgerne og dermed ikke være afskrivningsberettigede. Kildeskattelovens § 8 A indeholder - i alle tilfælde siden vedtagelsen af kildeskattelovens § 10 i 1995 - således alene hjemmel til at beskatte forskellen mellem royaltyrettighedens "salgssum" (værdien i handel og vandel på overførselstidspunktet) og anskaffelsessum, mens kildeskattelovens § 10 alene indeholder hjemmel til at beskatte forskellen mellem samme aktivs anskaffelsessum og den værdi, som aktivet efter foretagne afskrivninger er nedskrevet til. Disse to avancer ligger i "forlængelse" af hinanden og indebærer ikke, at samme beløb beskattes to gange.

Det er SKATs opfattelse, at kildeskattelovens § 8 A også finder anvendelse i tilfælde, hvor den fulde skattepligt til Danmark er bevaret, men hvor personen efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i udlandet. Denne del af besvarelsen relaterer sig til spørgernes spørgsmål 5, jf. spørgsmål 2.

Dette resultat stemmer bedst med ordlyden af § 8 A, i henhold til hvilken bestemmelse beskatning udløses, når der sker "overførsel" af aktiver "til benyttelse i udlandet."

Det har endvidere - siden bestemmelsens oprindelse i 1964 i lov om særlig indkomstskat - været formålet med § 8 A at sikre i mod, at skatteydere ved fraflytning til udlandet kan undgå beskatning af urealiserede avancer. Det er i bemærkningerne til lovforslaget til lov nr. 181 af 4. juni 1964 formuleret således:

"Kritikken har bl.a. rettet sig mod, at skatteydere ved fraflytning til udlandet kan undgå beskatning af indtægter indtjent inden fraflytningen, herunder især fortjenester, hvoraf der ellers skulle have været svaret særlig indkomstskat. Det foreslås derfor at ændre skattepligtsreglerne, således at mulighederne for at unddrage sig særlig indkomstskat formindskes."

"For at disse fortjenester eller tab, der bortset fra de omstændigheder, hvorunder de er erhvervet, er af ganske tilsvarende karakter, som de af lov om særlig indkomst omfattede, ikke skal kunne undrages beskatning, har man ment, at de bør medregnes ved opgørelsen af særlig indkomst, når de pågældende fortjenester eller tab på grund af ophør af skattepligt ellers ikke fuldt ud vil komme til beskatning her i landet."

SKATs opfattelse understøttes i øvrigt af Den Juridiske Vejledning, afsnit C. C. 6.1 og C. C. 6.3, hvor det blandt andet er anført:

"Hvis en virksomhed overfører aktiver til udlandet,...."

Hvis aktiver, der har været anvendt i skattepligtig virksomhed her i landet, bliver overført til benyttelse i udlandet,"

§ 8 A må i øvrigt forstås i sammenhæng med de øvrige bestemmelser i skattelovgivningen om fraflytning - og her særligt kildeskattelovens § 10 om beskatning af genvundne afskrivninger. Det må således have formodningen imod sig, at der alene skulle være hjemmel til beskatning af genvundne afskrivninger, men ikke kapitalavancer, når et aktiv bliver ført ud af landet.

Opfattelsen har ikke støtte i foreliggende teori jf. nedenfor.

I "Beskatning af international erhvervsindkomst" af Niels Winther-Sørensen fremgår det på side 543 blandt andet:

"Når en dobbeltdomicileret person efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst anses for hjemmehørende i en anden stat, er der ikke i KSL § 8 A og SEL § 7 A, stk. 2 hjemmel til at sidestille overførsler

af driftsmidler fra et dansk fast driftssted til det udenlandske hovedkontor med salg. Der er ikke i bestemmelseerne taget højde for den situation med dobbeltdomicil. På baggrund af den gyldne regel og det forhold, at der i en række andre bestemmelser udtrykkeligt er reguleret for dobbeltdomicil-situationen (note 95), er der ikke grundlag for en analogislutning. "

Ovennævnte "(note 95)" er formuleret således: "Jf. bl.a. KSL § 1, stk. 2, KSL § 10, ABL § 13 a, KGL § 37 og SEL § 5, stk. 7."

Ved "den gyldne regel" forstås ifølge samme forfatter i samme værk: "Det princip, at en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke udgør en selvstændig hjemmel for beskatning, er i teorien kaldt den gyldne regel. "

Nævnte teori synes at være understøttet af nedennævnte bemærkninger til lovforslaget til lov nr. 428 af 25. juni 1993 om den oprindelige formulering af kildeskattelovens § 8 A, hvor der er anført:

"Bestemmelsen omfatter dels den situation, hvor en fuldt skattepligtig overfører de pågældende rettigheder samtidig med at den danske skattepligt ophører"

Niels Winther-Sørensen påpeger "at der i en række andre bestemmelser udtrykkeligt er reguleret for dobbeltdomicil-situationen", hvilket ikke er tilfældet i § 8 A. Det er SKATs opfattelse, at ordlyden af § 8 A fokuserer på overførsel af aktiver med det formål generelt at forhindre, at en person unddrager sig beskatning af oparbejdede kapitalavancer ved overførsel af aktiver. § 8 A indeholder således hjemmel til beskatning ved enhver overførsel af aktiver. § 8 A indeholder med andre ord - efter sin ordlyd - ikke hjemmel til, at beskatningen ved overførsel af aktiver kan undlades under visse omstændigheder.

Ovennævnte teori m.v. giver således ikke SKAT anledning til at ændre sit ovenfor anførte standpunkt om, at kildeskattelovens § 8 A efter sin ordlyd, bestemmelsens formål, indholdet af Den Juridiske Vejledning samt sammenhængen med kildeskattelovens § 10 m.v. må anses for at indeholde den fornødne hjemmel til beskatning af kapitalavancer i de af nærværende bindende svar omfattede situationer.

Indstilling

Spørgsmål 5 i relation til spørgsmål 1, 3 og 4:

SKAT indstiller, at spørgsmål 5 besvares med "Nej" i relation til den situation, hvor det forudsættes, at der er svaret "ja" til spørgsmål 1, 3 og 4.

Spørgsmål 5 i relation til spørgsmål 2:

I spørgsmål 2 omhandles den situation, hvor det forudsættes, at spørgernes fulde skattepligt til Danmark er bevaret, men hvor spørgerne forudsættes at være skattemæssigt hjemmehørende i USA i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA.

SKAT indstiller, at spørgsmål 5 besvares med "Nej" i relation til den situation, hvor det forudsættes, at der er svaret "ja" til spørgsmål 2.

Spørgsmål 6

Det ønskes bekræftet - hvis Skatterådet svarer "ja" til spørgsmål 1, 2, 3 eller 4 - at spørgerne ikke vil blive beskattet af udenlandske royaltyrettigheder i forbindelse med spørgernes fraflytning.

Begrundelse

Der henvises til besvarelsen af spørgsmål 5.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 6 besvares med "Nej".

Spørgsmål 7

Det ønskes bekræftet - hvis Skatterådet svarer "ja" til spørgsmål 1, 2, 3 eller 4 -at spørgerne ved deres aktiviteter i forbindelse med udlejningen af kontorfællesskabet i Danmark bevarer et fast driftssted i Danmark, hvilket bevirker, at spørgernes opsparede overskud under virksomhedsskatteordningen ikke beskattes i forbindelse med spørgernes fraflytning fra Danmark.

Lovgrundlag

Kildeskattelovens § 1

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

1. personer, der har bopæl her i landet,

(...)

Stk. 2. En person, der anses for hjemmehørende i en fremmed stat, Grønland eller Færøerne efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan kun fratrække udgifter, der vedrører indtægter, som Danmark efter overenskomsten kan beskatte, jf. dog afsnit I A og pensionsbeskatningslovens § 49.

Indledning til kildeskattelovens § 2:

Pligt til at svare indkomstskat til staten påhviler endvidere personer, der ikke er omfattet af § 1, og dødsboer, der behandles i udlandet, jf. dødsboskattelovens § 1, stk. 3, for så vidt de pågældende personer eller dødsboer:

Kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4 og 5:

4) Udøver et erhverv med fast driftssted her i landet, jf. dog stk. 10. Udøvelse af erhverv om bord på et skib med hjemsted her i landet anses for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet, såfremt udøvelse af det pågældende erhverv, hvis det var udført i land, ville blive anset for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet. Skattepligten omfatter udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet eller deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her. Skattepligten omfatter endvidere indkomst i form af løbende ydelser hidrørende fra en sådan virksomhed eller fra afståelsen af en sådan virksomhed, når ydelserne ikke er udbytte, afdrag på et tilgodehavende, renter eller royalties. Skattepligten omfatter desuden bortforpagtning af en sådan virksomhed. Skattepligten omfatter endvidere fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der er knyttet til en sådan virksomhed. For så vidt angår aktier, omfatter skattepligten gevinst, tab og udbytte af aktier, når afkastet vedrører det faste driftssted, herunder gevinst, tab og udbytte af aktier, der indgår i driftsstedets anlægskapital. Såfremt den skattepligtige bliver skattepligtig efter denne bestemmelse i forbindelse med ophør af skattepligt efter § 1 eller efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i udlandet, i Grønland eller på Færøerne, kan den skattepligtige vælge fortsat at være skattepligtig af fortjeneste, tab og udbytte opgjort efter reglerne for skattepligtige omfattet af § 1 af aktier i selskaber m.v., hvis formål er at fremme aktionærernes fælles erhvervsmæssige interesser gennem deres deltagelse som aftagere, leverandører eller på anden, lignende måde som led i den skattepligtiges erhvervsmæssige virksomhed her i landet. Tilsvarende gælder, hvis den skattepligtige modtager sådanne aktier efter aktieavancebeskatningslovens §§ 34, 35 og 35 A samt dødsboskattelovens §§ 36-38. Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde anses for at udgøre et fast driftssted fra første dag.

5) Ejer fast ejendom her i landet eller har indtægter af samme eller af her i landet oprettet familiefideikommis, jf. lov nr. 139 af 1. maj 1954 § 2, stk. 1, herunder kapital båndlagt i overensstemmelse med reglerne i § 4 i lov nr. 563 af 4. oktober 1919 eller i § 6 i lov nr. 139 af 1. maj 1954. Skattepligten omfatter endvidere fortjeneste ved afståelse af fast ejendom omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven eller afskrivningslovens § 21.

Virksomhedsskattelovens § 2, stk. 3:

Driver den skattepligtige flere virksomheder, behandles samtlige virksomheder som én virksomhed ved anvendelse af virksomhedsordningen.

Virksomhedsskattelovens § 15 c:

Ophører skattepligten efter kildeskattelovens § 1, eller bliver den skattepligtige hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningssaftale, skal indestående på konto for opsparet overskud med tillæg af den hertil svarende virksomhedsskat medregnes til personlig indkomst, jf. § 10, stk. 3, for det indkomstår, hvor skattepligten ophører eller det skattemæssige hjemsted flyttes. Dette gælder dog ikke, i det omfang den skattepligtige fortsat er skattepligtig efter kildeskattelovens §§ 1 eller 2 med hensyn til virksomhed med fast driftssted her i landet. § 15 a, stk. 1 og 2, finder tilsvarende anvendelse, såfremt den skattepligtige ophører med at være skattepligtig her i landet af virksomhed i fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland. I stedet for det kontante nettovederlag anvendes den del af kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for ophørsåret, der efter forholdet mellem værdien af aktiverne i den nævnte virksomhed ved udløbet af indkomståret forud for ophørsåret og samtlige aktiver indskudt i virksomhedsordningen kan henføres til den nævnte virksomhed. Ved beregningen af den forholdsmæssige andel ses bort fra finansielle aktiver.

Stk. 2. Ophører skattepligten efter kildeskattelovens § 2 med hensyn til virksomhedsdriften, anvendes bestemmelsen i stk. 1, 1. pkt.

BKI nr. 13 af 14/4 2000 af overenskomst af 19/8 1999 mellem Danmark og USA til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomstskatter

Som ændret ved BKI nr. 1 af 18/2 2008 af protokol af 2/5 2006

Artikel 5 Fast driftssted (de dele af bestemmelsen, som er gengivet, svarer til OECDs modeloverenskomst)

1. I denne overenskomst betyder udtrykket »fast driftssted« et fast forretningssted, gennem hvilket et foretagendes virksomhed udøves helt eller delvis.

2. Udtrykket "fast driftssted" omfatter navnlig:

a) et sted, hvorfra et foretagende ledes;

b) en filial;

c) et kontor;

d) en fabrik;

e) et værksted; og

f) en mine, en olie- eller gaskilde, et stenbrud eller ethvert andet sted, hvor naturforekomster udvindes.

(...)

4. Uanset de foranstående bestemmelser i denne artikel skal udtrykket "fast driftssted" anses for ikke at omfatte:

- a) anvendelsen af indretninger udelukkende med henblik på oplagring, udstilling eller udlevering af varer tilhørende foretagendet;
- b) opretholdelsen af et varelager tilhørende foretagendet udelukkende med henblik på oplagring, udstilling eller udlevering;
- c) opretholdelsen af et varelager tilhørende foretagendet udelukkende med henblik på forarbejdning hos et andet foretagende;
- d) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende med henblik på at foretage indkøb af varer eller indsamle oplysninger for foretagendet;
- e) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende med henblik på at udøve enhver anden virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter for foretagendet;
- f) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende med henblik på at udøve enhver kombination af de i litra a) til e) i dette stykke nævnte former for virksomhed, forudsat at det faste forretningssteds samlede virksomhed, der er et resultat af denne kombination, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artikel 6 Indkomst af fast ejendom

1. Indkomst, som en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, oppebærer af fast ejendom (herunder indkomst af land- eller skovbrug), der er beliggende i den anden kontraherende stat, kan beskattes i denne anden stat.

2. Udtrykket "fast ejendom" skal tillægges den betydning, som det har i lovgivningen i den kontraherende stat, i hvilken ejendommen er beliggende. Udtrykket skal i alle tilfælde omfatte tilbehør til fast ejendom, besætning og redskaber, der anvendes i land- og skovbrug, rettigheder på hvilke bestemmelserne i privatretten om jordbesiddelser finder anvendelse, brugsret til fast ejendom samt retten til variable eller faste betalinger som vederlag for udnyttelsen af eller retten til at udnytte mineralforekomster, kilder og andre naturforekomster; skibe, både og luftfartøjer skal ikke anses for fast ejendom.

3. Bestemmelserne i stykke 1 skal finde anvendelse på indkomst, der hidrører fra direkte brug, udlejning eller enhver anden form for benyttelse af fast ejendom.

4. Bestemmelserne i stykke 1 og 3 skal også finde anvendelse på indkomst af fast ejendom, der tilhører et foretagende, og på indkomst af fast ejendom, der anvendes ved udøvelsen af frit erhverv.

Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde

Artikel 49 EUF: Etableringsfrihed og forbud mod restriktioner

Inden for rammerne af nedennævnte bestemmelser er der forbud mod restriktioner, som hindrer statsborgere i en medlemsstat i frit at etablere sig på en anden medlemsstats område. Dette forbud omfatter også hindringer for, at statsborgere i en medlemsstat, bosat på en medlemsstats område, opretter agenturer, filialer eller datterselskaber.

Med forbehold af bestemmelserne i kapitlet vedrørende kapitalen indebærer etableringsfriheden adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder, herunder

navnlig selskaber i den i artikel 54 anførte betydning, på de vilkår, som i etableringslandets lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere.

Artikel 63 EUF: Frie kapitalbevægelser og forbud mod restriktioner

1. Inden for rammerne af bestemmelserne i dette kapitel er alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande forbudt.

2. Inden for rammerne af bestemmelserne i dette kapitel er alle restriktioner for betalinger mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande forbudt.

Forarbejder

Forslag til Lov om ændring af lov om indkomstbeskatning af selvstændige erhvervsdrivende (virksomhedsskatteloven) og andre skattelove

(Kapitalafkastordningen og forenkling af virksomhedsordningen)

§ 15c

Til stk. 1

En person, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed, kan alene anvende virksomhedsordningen, såfremt den pågældende enten er fuldt eller begrænset skattepligtig til Danmark.

Hvis skattepligten her til landet efter kildeskattelovens § 1 ophører, eller den skattepligtige bliver hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningssaftale, skal indestående på konto for opsparet overskud med tillæg af den hertil svarende virksomhedsskat medregnes til personlig indkomst for det indkomstår, hvor skattepligten ophører eller det skattemæssige hjemsted flyttes. Dette skal dog ikke gælde, i det omfang den skattepligtige samtidig med ophør af skattepligt efter kildeskattelovens § 1 bliver skattepligtig efter kildeskattelovens § 2 af virksomhed med fast driftssted her i landet, eller hvis den skattepligtige uanset flytningen af skattemæssigt hjemsted fortsat er skattepligtig efter kildeskattelovens § 1 med hensyn til virksomhed med fast driftssted her i landet. I begge tilfælde er det en forudsætning, at den skattepligtige fortsat anvender virksomhedsordningen. (SKATs understregning)

Hvis den skattepligtige har anvendt virksomhedsordningen både for virksomhed her i landet og for virksomhed i udlandet, og den pågældende efter ophør af skattepligt efter kildeskattelovens § 1 eller flytning af skattemæssigt hjemsted alene er skattepligtig med hensyn til virksomhed med fast driftssted her i landet, skal en forholdsmæssig del af det opsparede overskud ved indkomstårets begyndelse med tillæg af den hertil svarende virksomhedsskat medregnes til den personlige indkomst. Den forholdsmæssige del af det opsparede overskud beregnes efter forholdet mellem værdien ved indkomstårets begyndelse af aktiverne i virksomheden i udlandet og samtlige aktiver, indskudt i virksomhedsordningen. Ved beregningen af den forholdsmæssige andel ses bort fra finansielle aktiver.

Virksomhedsskattelovens § 15 C, blev oprindeligt vedtaget som § 15 sammen med vedtagelsen af hele virksomhedsskatteloven - lov nr. 144 af 19. marts 1986.

§ 15, stk. 1 var da formuleret således:

"Ophører den skattepligtige med at anvende reglerne i denne lov på en virksomhed, skal indestående på virksomhedens konto for opsparet overskud medregnes efter § 10, stk. 3 i den personlige indkomst for det indkomstår, der følger efter indkomståret, hvor den skattepligtige senest har anvendt reglerne i denne

lov. Ophører skattepligten her til landet efter kildeskattelovens § 1 eller efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, med hensyn til den begrænsede skattepligt af virksomhedsdriften, skal opsparet overskud medregnes i den personlige indkomst for det indkomstår, hvor skattepligten ophører. Skattepligt efter kildeskattelovens § 1 anses endvidere for ophørt, når den skattepligtige ifølge en dobbeltbeskatningsaftale mellem Danmark og en fremmed stat får skattemæssigt hjemsted i den fremmede stat (SKATs understregning)."

§ 15, stk. 3 var da formuleret således:

"Afstår den skattepligtige en ideel andel af sin virksomhed, skal en hertil svarende andel af indestående på konto for opsparet overskud medregnes i den personlige indkomst efter stk. 1. Ved overførsel af beløbet gælder den i § 5 nævnte rækkefølge for overførsel af værdier fra virksomheden til den skattepligtige ikke. Stk. 2 finder tilsvarende anvendelse."

Det fremgår af betænkningen af 20. februar 1986 under "Til nr. 17" vedrørende § 15:

"Det er alene i relation til loven om virksomhedsskatteordningen, at den fulde skattepligt anses for bortfaldet, når den skattepligtige opnår hjemsted i udlandet. Det indebærer således ikke begrænset skattepligt efter kildeskattelovens § 2, stk. 1 (f.eks. på grund af et fast driftssted) i denne situation. For at der kan blive tale om begrænset skattepligt, skal den fulde skattepligt efter kildeskattelovens § 1 bringes til ophør."

Under det lovforberedende arbejde udtalte skatteministeren i besvarelsen af spørgsmål 82 fra Skatte- og Afgiftsudvalget følgende:

"Spørgsmål 82:

Indebærer bestemmelsen i § 15, stk. 3, at man uden at tage overskudskontoen til indtægt i personlig indkomst kan sælge den reelle virksomhed, men beholde f.eks. sin fabriks- eller forretningsbygning, som herefter af ejeren bruges til anden virksomhed eller udlejes, da der i den situation ikke kan siges at være tale om salg af en ideel anpart?

Svar:

I det nævnte eksempel skal indestående på overskudskontoen således medregnes i den skattepligtiges personlige indkomst i forbindelse med salget af virksomheden, efter reglerne i forslagets § 10, stk. 3: (SKATs bemærkning: § 10 stk. 3 vedrører beskatning af opsparet overskud)."

Praksis

SKM2014. 39. SR

Skatterådet fandt, at et svensk selskab havde fast driftssted i Danmark. Selskabet havde oprettet en filial i Danmark, som havde et kontor på en fast adresse i Danmark. Kontoret blev blandt andet anvendt til møder med danske entreprenører og leverandører. Der var 2 danske medarbejdere ansat i filialen, hvoraf den ene var ansat som direktør.

SKM2011. 374. LSR

En udlejningsejendom konstituerede ikke fast driftssted. Opsparet overskud i en virksomhed skulle derfor beskattes ved fraflytning, da den selvstændige efter fraflytningen ikke drev virksomhed i Danmark gennem fast driftssted.

TfS 1994, 402LSR

Told- og Skattestyrelsen blev spurgt, hvorvidt en person, der har boet i USA i 30 år, men ejede et sommerhus i Danmark, som hun lejede ud, skulle betale arbejdsmarkedsbidrag.

Sommerhuset blev udlejet gennem et bureau, som havde rådighed over huset hele året. Ejeren havde ikke sommerhuset til disposition, når hun ønskede det, men derimod i perioder, hvor bureauet ikke kunne leje det ud, max. 3 uger om året.

Told- og Skattestyrelsen svarede, at den pågældende drev selvstændig erhvervsvirksomhed med udlejning af fast ejendom. Af Lov om arbejdsmarkedsfonde § 7, stk. 3 fremgår, at bidragspligten også påhviler personer, der er hjemmehørende i udlandet, når disse driver selvstændig erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet. Udlejning af et enkelt sommerhus medfører ikke fast driftssted, og skatteyderen skulle derfor ikke betale arbejdsmarkedsbidrag af lejeindtægten.

TfS 1996, 532 HR (U. 1996.1187H) (Omtalt i Den Juridiske Vejledning C. F. 3.1.5 og C. F. 8.2.2.5.3)

En dansk statsborger, bosat i Schweiz, var kommanditist, hhv. interessent i to selskaber, der hver ejede og drev en udlejningsejendom. Højesteret lagde til grund, at den administration af ejendommene som blev udøvet af advokater her i landet skete inden for rammerne af deres sædvanlige forretningsvirksomhed. Der forelå ikke fast driftssted i Danmark som følge af den ejendomsadministration, som advokater udøvede her i landet.

Begrundelse

Spørgerne har om den omhandlede kontorfællesskab i Danmark oplyst følgende:

"A Selskab ejer derudover en ca. 600 kvm. kontorfællesskab i X-by, X-vej, Danmark, som udgør virksomhedens officielle adresse, men som er udlejet af virksomheden. Halvdelen af ejendommen har altid været udlejet, mens A Selskab fra 2006 også begyndte at udleje dele af den anden halvdel af ejendommen, som indtil da havde været benyttet af A Selskab selv.

I perioden fra 1. september 2009 til 15. oktober 2010 skiftede spørgerne fokus fra den danske kontorfællesskab til den Y-landske og amerikanske i forbindelse med at disse løbende henover perioden blev klar til, at spørgerne kunne arbejde der. Danmark blev således mere blot et opholdssted imellem rejserne til USA, Y-land og messer mv. rundt om i verden og ikke et sted, hvor spørgerne arbejdede. Udviklingen af nye produkter samt videreudviklingen af eksisterende produkter sker således i dag uden for Danmark.

Siden 1. september 2009 har selve produktarbejdet i X-by, X-vej, Danmark, altså været stærkt faldende, hvorfor virksomheden her i højere grad har bestået i udlejning af kontorfællesskabet. Siden den 15. oktober 2010 har den danske ejendom ikke været benyttet i forbindelse med produktarbejde, men udelukkende i forbindelse med udlejningsvirksomheden og enkelte, lejlighedsvis møder med forretningsforbindelser. Som følge heraf blev det sidste rum, som A Selskab rådede over, lavet om til kontorpladser den 1. juni 2012 med henblik på udlejning. A Selskab har nu kun én kontorplads samt et mindre arkiv til modeller, dokumenter m.m. Resten af ejendommen er aktuelt udlejet eller udbudt til leje af A Selskab.

Da der er en løbende udskiftning af lejere og da spørgerne ikke ud over deres produktvirksomhed fremadrettet ønsker selv at administrere udlejning af kontorfællesskabet, har A Selskab med virkning pr. 1. august 2013 ansat én dansk ansat. Det er spørgernes hensigt, at den deltidsansatte danske medarbejder skal administrere udlejningen af kontorfællesskabet, herunder særligt den daglige drift fra kontorpladsen i kontorfællesskabet, som fortsat er til rådighed for A Selskab, jf. oven for.

Spørgerne har - på SKATs anmodning - efterfølgende indsendt de foreliggende lejekontrakter for ejendommen, spørgerne har samtidig besvaret følgende spørgsmål 1-3 således:

Spørgsmål 1:

Hvem har fastsat lejens størrelse i de hidtidige og nuværende kontrakter:

Svar på spørgsmål 1:

Huslejerne er fastlagt af spørgerne for mange år siden og er siden da steget med prisindekset.

Spørgsmål 2:

Har ejerne af I/S været involveret på anden vis i etablering og/eller drift af nogen af lejeforholdene?

Svar på spørgsmål 2:

Spørgerne ejer hver 8 % af aktierne i C Selskab, som lejer lokale D2. C Selskab startede med adresse i A-by, Danmark, og flyttede derefter til B-by, Danmark. Efter (...) et ønske om, at virksomheden flyttede i kontorfællesskab. Der var på det tidspunkt et ledigt lokale på X-by, X-vej, Danmark, og det blev aftalt, at virksomheden flyttede ind til den gældende husleje.

Derudover har spørgerne ikke haft nogen direkte forbindelse til lejernes virksomheder, herunder økonomisk eller bestemmende indflydelse. A Selskab har dog måske i mindre omfang brugt enkelte af lejerne som underleverandører i forbindelse med løsning af konkrete opgaver.

Indtil sommeren 2013 har spørgerne selv stået for administrationen og de praktiske forhold omkring udlejningen, da A Selskab tidligere har været drevet fra samme adresse. Da udviklingen gjorde, at spørgerne opholdte sig mere og mere i udlandet og driften af A Selskab gradvist i højere og højere grad blev varetaget i udlandet blev ejendomsadministratoren ansat.

Nye lejere kontakter først en af de andre lejere, R Selskab, som fremviser lokalerne. Hvis lokalet ønskes og R Selskab på de andre lejeres vegne kan godkende den nye lejer, er ejendomsadministratoren bemyndiget til at underskrive en lejekontrakt på vegne af spørgerne og udleverer nøgler, alarmkoder m.m.. Hvis der er specielle ønsker om forbedringer eller nedsat husleje m.m. vil spørgerne blive inddraget, ligesom de i praksis normalt altid byder nye lejere velkommen i telefonen eller pr. e-mail.

Spørgsmål 3:

Er den medarbejder, som administrerer udlejningen af kontorfællesskabet, professionel ejendomsadministrator eller beskæftiget i en branche, hvor ejendomsadministration naturligt indgår (advokat, revisor, ejendomsmægler e.l.)?

Svar på spørgsmål 3:

Da der er tale om en ældre ejendom, har spørgerne lagt vægt på, at ejendomsadministratoren skulle være håndværksuddannet og med et godt netværk af andre håndværkere, således at administratoren kan efterse opsagte lejemål og evt. gøre dem klar til nye lejere samt vedligeholde hele ejendommen. Den pågældende er VVS-uddannet og kan derfor håndtere de mest almindeligt forekommende problemer, så som dryppende vandhaner, løbende toiletter eller et stoppet afløb. Derudover er det vigtigt at afløb fra ejendommens flade tag samt inddækninger er i orden. Den pågældende er ikke vicevært eller ejendomsadministrator for andre ejendomme.

Nedenfor anføres SKATs begrundelse for den valgte indstilling til Skatterådet.

I lyset af ovenstående oplysninger vurderes det indledningsvis, hvorvidt A Selskab i skattemæssig henseende består af 1 eller 2 virksomheder.

Det fremgår af årsrapporterne for A Selskab for både 2011 og for 2012, at omsætningen i virksomheden helt overvejende består af royaltyindtægter (ca. xx kroner), men at der tillige er huslejeindtægter (ca. xx kroner) fra udlejningen af ejendommen på X-by, X-vej, Danmark..

Udlejning af fast ejendom anses efter fast skatteretlig praksis for at være erhvervsmæssig virksomhed.

På den baggrund må A Selskab i skatteretlig henseende anses for at bestå af to virksomheder. Det fremgår imidlertid af virksomhedsskattelovens § 2, stk. 3, at samtlige virksomheder behandles som én virksomhed ved anvendelse af virksomhedsordningen.

Beskatningen af A Selskab sker under anvendelse af virksomhedsordningen. Ved udgangen af 2012 er der opsparet ca. xx kroner i henhold til reglerne i virksomhedsskattelovens § 10, stk. 2. Denne opsparing hidrører såvel fra indtægter fra royalty som fra indtægter ved udlejning.

Det fremgår herefter af virksomhedsskattelovens § 15 c, at nævnte opsparing ved ophør af skattepligt eller den skattepligtige bliver hjemmehørende i en anden stat skal "efterbeskattes" ved, at indeståendet på konto for opsparet overskud med tillæg af den hertil hørende virksomhedsskat medregnes til personlig indkomst.

Som det fremgår af besvarelsen af spørgsmål 1, er spørgernes fulde skattepligt til Danmark ikke ophørt. De er fortsat skattepligtige i henhold til kildeskattelovens § 1. Af indstillingen til spørgsmål 2 fremgår det, at spørgerne anses for hjemmehørende i USA, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem USA og Danmark. Spørgsmålet er herefter hvilken stat som har beskatningsretten efter artikel 5 eller 6.

Efterbeskatning efter virksomhedsskattelovens § 15c iværksættes dog ikke, såfremt spørgerne uanset flytningen af det skattemæssige hjemsted fortsat er skattepligtig efter reglerne i kildeskattelovens § 1 med hensyn til fast driftssted i Danmark.

Det vurderes herefter, hvorvidt spørgerne efter fraflytningen - gennem udlejningsaktiviteterne på X-by, X-vej, Danmark- råder over et "fast driftssted" i Danmark i skatteretlig henseende.

Da ordlyden af artikel 5, stk. 1,2 og 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA er enslydende med OECDs modeloverenskomst, benyttes kommentarerne til modeloverenskomsten ved fortolkningen af artikel 5 for så vidt angår begrebet fast driftssted.

Spørgerne har om udlejningsaktiviteten bl.a. oplyst:

"A Selskab har nu kun én kontorplads samt et mindre arkiv til modeller, dokumenter m.v. Resten af ejendommen er aktuelt udlejet eller udbudt til leje af A Selskab, jf. oven for.

Udlejningsaktiviteten forestås ifølge det oplyste af en ansat person, som i henhold sin ansættelseskontrakt pr. 1/8 2013 er ansat med en ugentlig arbejdstid på 8 timer ekskl. frokostpause af en halv times varighed pr. dag.

A Selskab råder over et sted grundet kontorpladsen og lager. Det forudsættes at rådigheden er varig. A Selskab har dermed et fast forretningssted i Danmark.

For så vidt angår oplagringen af modeller, anses dette for omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 5, stk. 4, litra a.

Det er ligeledes SKATs opfattelse, at de af den ansatte person beskrevne opgaver ikke kan begrunde eksistensen af et fast driftssted jf. artikel 5. I den sammenhæng lægger SKAT vægt på, at nye lejere kontakter andre nuværende lejere. Disse lejere fremviser lejemålet, ligesom disse lejere godkender den nye lejer. Spørgerne har fastsat lejen. Ønsker til forbedringer af lejemålet eller nedsat husleje skal godkendes af spørgerne. Den ansatte udleverer nøglerne mv. Derudover efterser han lejemål og afhjælper dryppende vandhaner og stoppede toiletter.

SKAT har stillet spørgsmål til brug ved vurderingen af fast driftssteds spørgsmålet. Spørgsmålene og svarene er gengivet ovenfor. Bl.a. er det oplyst, at huslejerne er fastlagt af spørgerne for mange år siden og er siden da steget med prisindekset. Derudover er det oplyst, at hvis der er specielle ønsker om forbedringer eller nedsat husleje m.m. vil spørgerne blive inddraget.

Rådgiver anfører i høringssvaret "..., at det er alene, hvis "der er *specielle* ønsker om forbedringer eller nedsat husleje m.m. [repræsentantens fremhævnin^g]", at spørgerne vil blive inddraget, mens den ansatte selv sagt er bemyndiget til og besidder en stillingsfuldmagt til at forhandle almindelige og sædvanlige lejenedslag samt indretningsønsker (dvs. når der er tale om nedsættelser/omkostninger, som ikke overstiger 5-10% af den årlige leje)."

Derudover er det tidligere oplyst, at nye lejere kontakter først en af den andre lejere, som fremviser lokalerne. Hvis lokalet ønskes, og den pågældende eksisterende lejer på de andre lejerers vegne kan godkende den nye lejer, er den ansatte bemyndiget til at underskrive en lejekontrakt.

Rådgiver anfører i høringssvaret herom, at der er tale om en fornuftig driftsmæssig disposition fra udlejers side, snarere end en overdragelse af beslutningskompetence til de øvrige lejere.

SKAT mener ikke, at rådgivers opfattelse af forholdenes betydning for vurderingen af fast driftssteds spørgsmålet er korrekt. SKAT mener fortsat ikke, at spørgerne kan anses for at have et fast driftssted i Danmark på grund af udlejning af fast ejendom i Danmark.

Der henvises i øvrigt til TfS 1996, 532 HR, SKM2011. 374. LSR og TfS 1994, 402 LSR. Af dommen og kendelserne kan det udledes, at den blotte udlejning af en fast ejendom i Danmark ikke i sig selv konstituerer et fast driftssted. I TfS 1996, 532 HR var der en ejendomsadministrator i Danmark. Det forhold, at ejendommen blev administreret af en ejendomsadministrator medførte ikke i sig selv fast driftssted. I SKM2011. 374LSR udtalte Landsskatte retten, at fast ejendoms placering ikke i sig selv udgør et fast driftssted. I lighed hermed blev udlejning af et sommerhus ikke anset for at kunne udgøre fast driftssted, selvom om den pågældende blev anset for at udøve erhvervmæssig virksomhed med udlejning af fast ejendom, jf. TfS 1994, 402 LSR.

Det er dermed SKATs opfattelse, at Danmark ikke har beskatningsretten, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 5.

Da spørgerne bliver hjemmehørende i USA i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten med USA, artikel 4, og de ikke kan anses for at have virksomhed med fast driftssted i Danmark efter artikel 5 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, skal indestående på konto for opsparet overskud beskattes, jf. virksomhedsskattelovens § 15c, stk. 1.

Rådgiver anfører i høringssvaret, at virksomhedsskattelovens § 15c ikke finder anvendelse, jf. virksomhedsskattelovens § 15c, stk. 1, 2. pkt., da spørgerne fortsat bliver anset for skattepligtige efter kildeskattelovens § 1 (i henhold til indstillingen af spørgsmål 1).

SKAT er ikke enig i denne fortolkning af bestemmelsen i virksomhedsskattelovens § 15c. Bestemmelsens 1. pkt. indledes således: "Ophører skattepligten efter kildeskattelovens § 1, eller bliver den skattepligtige

hjemmehørende i en fremmed stat, ... efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsaftale, skal indestående på konto for opsparet overskud ... medregnes til personlig indkomst..." Dvs., at der skal ske efterbeskatning af opsparet overskud såfremt den fulde skattepligt til Danmark ophører eller den skattepligtige i en situation, hvor der er tale om dobbelt domicil, bliver anset for hjemmehørende i den anden stat (her USA).

I henhold til bestemmelsens 2. pkt. skal der ikke ske efterbeskatning af opsparet overskud efter 1. pkt., "... i det omfang den skattepligtige fortsat er skattepligtig efter kildeskattelovens §§ 1 eller 2 med hensyn til virksomhed med fast driftssted her i landet."

Rådgiver synes dermed at antage, at 2. pkt. tilsiger, at en person, som er skattepligtig efter kildeskattelovens § 1 ikke kan efterbeskattes i henhold til virksomhedsskattelovens § 15, stk. 1, 2. pkt. Hvis det skulle være korrekt, vil det overflødig gøre den del af bestemmelsen i 1. pkt. som omhandler situationen med dobbelt domicil. Allerede af den grund mener SKAT ikke, at rådgivers fortolkning er korrekt.

Ydermere mener SKAT, at det direkte fremgår af bemærkningerne til L96 1992, hvor det vedrørende virksomhedsskattelovens § 15c, stk. 1, 2. pkt. fremgår, at "Dette skal dog ikke gælde, i det omfang den skattepligtige samtidig med ophør af skattepligt efter kildeskattelovens § 1 bliver skattepligtig efter kildeskattelovens § 2 af virksomhed med fast driftssted her i landet, eller hvis den skattepligtige uanset flytningen af skattemæssigt hjemsted fortsat er skattepligtig efter kildeskattelovens § 1 med hensyn til virksomhed med fast driftssted her i landet."

SKAT mener dermed, at virksomhedsskattelovens § 15c, stk. 1 finder anvendelse i den situation, at spørgerne fortsat er skattepligtige efter kildeskattelovens § 1, men er skattemæssigt hjemmehørende i USA (spørgsmål 1 & 2), samt den situation, hvor spørgernes fulde skattepligt anses for ophørt (spørgsmål 3), da SKAT ikke mener at den blotte udlejning af fast ejendom kan statuere fast driftssted i Danmark.

Derved svarer resultatet til overvejelserne i Skatteministerens svar på spørgsmål 82 fra Skatte- og Afgiftsudvalget. Svaret vedrører ikke ophør af skattepligt, men salg af virksomhed under bevarelse af den hidtidige driftsbygning, som herefter udlejes. Også i den situation sker der beskatning af opsparet overskud.

Danmark vil dog have beskatningsretten af ejendommen i henhold til artikel 6 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten med USA.

Såfremt spørgernes fulde skattepligt efter kildeskattelovens § 1 ophører, vil vurderingen af den interne hjemmel til beskatning i stedet være kildeskattelovens § 2. Fortolkningen i forhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten vil med de samme forudsætninger være tilsvarende. Danmark vil i den situation have beskatningsretten, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 5. Der vil ligeledes skulle ske efterbeskatning af det opsparede overskud efter virksomhedsskattelovens § 15c.

SKAT mener, at den relevante frihedsbestemmelse efter traktaten er artikel 49 EUF om etableringsfriheden og ikke artikel 63 EUF om kapitalens fri bevægelighed, som anført af rådgiver. SKAT bemærker hertil, at spørgerne fraflytter til USA.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 7 besvares med "Nej".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder indstilling og begrundelse fra SKAT.

[1] Jf. f.eks. Jan Pedersen m.fl. i Skatteretten 1, 2013, s. 781.

[2] Se Niels Winther-Sørensen: "Beskatning af International Erhvervsindkomst", 2000, s. 538 m.fl.