

Udskriftsdato: 15. december 2025

AFG nr 10281 af 22/10/2019 (Gældende)

Erhvervsmæssig beskæftigelse - Fuld skattepligt - Skattemæssigt hjemsted

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 19-0550105

Erhvervsmæssig beskæftigelse - Fuld skattepligt - Skattemæssigt hjemsted

Spørger bor i Tyskland sammen med sin kæreste. Spørger læser samtidigt på et dansk universitet og driver virksomhed i Danmark, der kræver at spørger arbejder i Danmark nogle dage i løbet af året. Kæresten ønsker at købe en lejlighed i Danmark, og spørger ønsker i den forbindelse at vide om spørgers fulde skattepligt vil indtræde, jf. kildeskattelovens § 7, stk. 1. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørgers skattepligt ikke indtræder hvis spørger får en bolig til rådighed i Danmark. Skattepligten indtræder på grund af spørgers løbende erhvervsmæssige beskæftigelse i Danmark.

Hvis spørger bliver fuldt skattepligtig til Danmark, ønsker spørger desuden at vide, om spørger bliver hjemmehørende i Tyskland, efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland på grund af spørgers centrum for livsinteresser. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørgers centrum for livsinteresser er i Tyskland, men fandt på grund af spørgers opholdsdage, at spørger ville have hjemsted i Tyskland.

Skatterådsmøde 22. oktober 2019 - SKM2020. 32. SR

Offentliggjort i redigeret form.

Spørgsmål

1. Kan det bekræftes, at spørgers kærestes køb af en lejlighed i København ikke medfører, at spørger indtræder i fuld dansk skattepligt efter kildeskattelovens § 1, da spørger ikke tager ophold i landet som defineret i § 7?
2. Såfremt spørgsmål 1 besvares med ”nej”, ønskes følgende spørgsmål 2 besvaret: Kan det bekræftes, at såfremt spørger anses for at indtræde i fuld dansk skattepligt jf. kildeskattelovens § 1, vil spørger blive anset for have sit midtpunkt for livsinteresser i Tyskland og dermed være skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra a?

Svar

1. Nej
2. Nej, se dog begrundelse

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er bosiddende i Tyskland, sammen med sin kæreste.

Spørger studerer på et deltidskandidatstudie. Spørger tager uddannelsen som fjernstudie, og er dermed kun nødt til at tage til Danmark to gange om året i forbindelse med eksaminer. Spørger modtager SU under uddannelsen, og beskattes af denne indkomst i Tyskland.

Spørger er medejer af et selskab, hvor spørger også er indsat som direktør. Spørgers ejerandel er 40%. Selskabet er stiftet i 2018 og er fortsat i en opstartsfase. Spørgers arbejdsopgaver er administrative og kan klares fra spørgers bopæl i Tyskland. Det sker undtagelsesvist, at spørger rejser til Danmark for at udføre arbejde i selskabets regi. Spørger er ulønnet, hvilket er vurderet rimeligt i forhold til arbejdsindsatsen.

Spørgers familie bor i Danmark.

Spørger og spørgers kæreste er ikke gift, men har et barn sammen. De har været sammen i ca. 4 år, og har boet sammen størstedelen af tiden.

Spørgers kæreste ønsker at købe en lejlighed i Danmark uden bopælspligt. Kæresten forventer, at de skal anvende den som feriebolig i de få perioder af året, hvor kærestens arbejde tillader, at de holder ferie i Danmark. Parret skønner, at der vil være tale om 1-2 uger i vinterperioden og 4-8 uger i sommerperioden. Spørgers kæreste vurderer dog, at vedkommende maksimalt vil kunne tage 7 ugers ophold i lejligheden som følge af arbejde.

I løbet af 2018 har spørger været i Danmark ca. 8-10 uger (max. 70 dage).

Spørgers opfattelse og begrundelse

Nærmere om det stillede spørgsmål 1

Vi vil i det følgende uddybe det stillede spørgsmål og samtidigt nærmere begrunde, hvorfor det stillede spørgsmål efter vores opfattelse bør besvares med et "ja".

Spørger er bosiddende i Tyskland og opholder sig her i størstedelen af året. Spørgers ophold i Danmark består af ferier og fridage i selskab med venner/familie. Derudover skal spørger 2 gange om året til eksamener i Danmark, som en del af spørgers deltidsstudie. Deltidsstudiet gennemføres i øvrigt som et fjernstudie fra Tyskland. Spørgers samlede ophold i Danmark strækker sig over 8-10 uger.

Som udgangspunkt indtræder ubegrænset dansk skattepligt for en person, der har en bopæl til rådighed i landet eller tager ophold i Danmark i mere end 6 måneder, jf. kildeskattelovens §1, nr. 1 og 2. Spørgers kæreste påtænker at købe en lejlighed i Danmark uden bopælspligt. Det er vores opfattelse, at denne lejlighed vil kunne statuere bopæl, jf. nyere praksis på området, eftersom den er egnet til at udgøre en fast bopæl. Selvom det er kæresten, der køber lejlighed, vil spørger som følge af parrets mangeårige forhold reelt have rådighed over lejligheden, hvorfor det efter vores opfattelse ikke vil påvirke afgørelsen, at spørger formelt set ikke erhverver lejligheden.

Kildeskattelovens §7 fastslår, at den fulde skattepligt indtræder for en person, der erhverver bopæl i landet, når personen tager ophold i Danmark. Kortvarige ophold i forbindelse med ferie og lignende anses ikke for sådant ophold. I den administrative praksis er det blevet defineret, at såfremt ophold i Danmark strækker sig over en varighed på kortere end 3 måneder uafbrudt eller færre end 180 dage inden for 12 måneder, vil der være tale om kortvarige ophold i landet. Dette fremgår bl.a. af Den juridiske vejledning 2019-1, C. F. 1.2.2.

Såfremt der udøves erhvervsmæssig aktivitet under opholdene i Danmark, opfyldes betingelsen i §7 ikke. Af Den juridiske vejledning 2019-1 afsnit C. F. 1.2.2 fremgår det, at "hvis personen varetager et indtægtsgivende erhverv under opholdet her i landet indtræder skattepligten som udgangspunkt, fordi et sådant ophold ikke er et kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende". Som oplyst i beskrivelsen af forhold varetager spørger ingen indtægtsgivende erhverv i Danmark, eftersom spørger ikke er lønnet i det danske selskab, spørger ejer kapitalandele i. Når spørger undtagelsesvist rejser til Danmark for at udføre arbejde (ulønnet) for selskabet er det af enkeltstående karakter, som defineret i Den juridiske vejledning 2019-1 afsnit C. F. 1.2.2, eftersom arbejdet maksimalt vil have en varighed på 10 dage inden for en 12 måneders periode. Virksomheden er forholdsvist nystartet, og spørgers arbejdsopgaver er begrænset til få administrative opgaver, som spørger udfører fra Tyskland.

På baggrund af ovenstående vurderer vi ikke, at spørger indtræder i fuld dansk skattepligt som følge af at spørgers kæreste erhvervelse af en lejlighed jf. kildeskattelovens §§1 og 7. Vi indstiller derfor, at spørgsmål 1 besvares med "ja".

Nærmere om det stillede spørgsmål 2

Vi vil i det følgende uddybe det stillede spørgsmål og samtidigt nærmere begrunde, hvorfor det stillede spørgsmål efter vores opfattelse bør besvares med et ”ja”.

Hvis Skattestyrelsen besvarer spørgsmål 1 benægtende, vil spørger blive dobbeltdomicileret. Med henblik på at undgå dobbeltbeskatning af spørger skal det afgøres, hvor spørger er skattemæssigt hjemmehørende. Den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 4, stk. 2, definerer, hvorledes det afgøres, hvor en fysisk person, der er fuldt skattepligtig til både Danmark og Tyskland er skattemæssigt hjemmehørende:

”Stk. 2. I tilfælde, hvor en fysisk person efter bestemmelserne i stykke 1 er hjemmehørende i begge de kontraherende stater, bestemmes spørgers status efter følgende regler:

1. Spørger skal anses for at være hjemmehørende i den stat, i hvilken spørger har en fast bolig til sin rådighed; hvis spørger har en fast bolig til sin rådighed i begge stater, skal spørger anses for at være hjemmehørende i den stat, med hvilken spørger har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for sine livsinteresser);
2. Hvis det ikke kan afgøres, i hvilken stat spørger har midtpunkt for sine livsinteresser, eller hvis spørger ikke har en fast bolig til sin rådighed i nogen af staterne, skal spørger anses for at være hjemmehørende i den stat, i hvilken spørger sædvanligvis har ophold;
3. Hvis spørger sædvanligvis har ophold i begge stater, eller hvis spørger ikke har sådant ophold i nogen af dem, skal spørger anses for at være hjemmehørende i den stat, i hvilken spørger er statsborger;
4. Hvis spørger er statsborger i begge stater, eller hvis spørger ikke er statsborger i nogen af dem, skal de kompetente myndigheder i de kontraherende stater afgøre spørgsmålet ved gensidig aftale”

Det er vores opfattelse, at spørgers centrum for livsinteresser befinder sig i Tyskland, hvorved spørger er skattemæssigt hjemmehørende til Tyskland.

Spørger er studerende på et deltidsstudie. Derudover er spørger medejer af en virksomhed i Danmark, hvor spørgers arbejdsindsats dog er begrænset, og hvorfra spørger ikke modtager løn. Spørgers økonomiske forbindelser til Danmark er dermed særdeles svage.

Spørgers familie er bosiddende i Danmark, hvor en stor del af spørgers vennekreds samtidig bor. Parret har været kæresten i 4 år, de har boet sammen i mange af årene og har et barn sammen. Spørgers kærestes indkomst fra jobbet som professionel sportsudøver er tilstrækkelig til at forsørge dem begge, uden spørger er nødsaget til at oparbejde anden indtægt.

Spørger opholder sig 8-10 uger i Danmark, hvor spørger tilbringer ferietid og fritid med venner og familie. 2 gange om året går spørger til eksamener, og herudover udfører spørger undtagelsesvist arbejde for sin virksomhed under sine ophold. Her vil maksimalt være tale om 3-5 dage.

Spørger må derfor anses for at have de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser til Tyskland, hvor spørger bor sammen med sin kæreste. Det styrker denne forbindelse, at de har et barn. Det er vores vurdering, at spørger dermed må være skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra a. Vi indstiller derfor, at spørgsmål 2 besvares med ”ja”.

Afsluttende bemærkninger

Det er vores opfattelse, at vi med ovenstående har redegjort for, at spørger ikke bør blive anset for at indtræde i dansk skattepligt efter kildeskattelovens §1, eftersom spørger ikke har taget ophold i landet, jf. kildeskattelovens §7.

Subsidiært finder vi det godtgjort, at såfremt Skattestyrelsen er uenig i ovenstående betragtninger angående skattepligt til Danmark, og dermed anser spørger for at indtræde i fuld dansk skattepligt, som resultat af kærestens anskaffelse af en lejlighed i Danmark, er spørgers midtpunkt for livsinteresser i Tyskland. Spørger skal derfor betragtes som hjemmehørende i Tyskland, i det tilfælde spørger omfattes af den fulde danske skattepligt i kildeskattelovens §1.

Der bør derfor svares ”ja” til de stillede spørgsmål 1 eller subsidiært til spørgsmål 2.

Høringssvar af 23. september 2019

Vi accepterer besvarelsen af det stillede spørgsmål 1, som angår spørgers skattepligt i Danmark jf. KSL §1.

Vi er enige i svaret på spørgsmål 2, som angår spørgers skattemæssige hjemsted i henhold til den dansk-tyske DBO's artikel 4, stk. 2. Vi er imidlertid uenige i begrundelsen.

Skattestyrelsen anfører, at spørgers centrum for livsinteresser må anses for at være uafklaret, hvorfor spørgers hjemsted i henhold til DBO'en skal afgøres efter opholdsreglen. Eftersom spørger oftest opholder sig i Tyskland, bliver spørger domicileret i Tyskland.

Det er vores opfattelse at spørgers centrum for livsinteresser må anses for at være meget klart placeret i Tyskland, og dermed allerede ved vurderingen af dette kriterie, er domicileret i Tyskland. Dette standpunkt uddybes herunder.

Centrum for livsinteresser

Spørger bor i Tyskland sammen med sin kæreste og deres fælles barn. I Danmark har spørger sin øvrige familie og en vennekreds fra dengang spørger boede i Danmark (indtil 2016). Spørger er i Danmark for at besøge dem flere gange om året, men opholdet er estimeret til ikke at overskride 8-10 uger sammenlagt (dog max. 70 dage).

Det er vores vurdering, at spørger dermed har de stærkeste personlige forbindelser til Tyskland.

Herudover er spørger medejjer af et dansk registreret selskab, der fortsat er i en opstartsfasen. Pga. opstartsfasen udviser spørger og spørgers forretningspartner løntilbageholdenhed, hvorved spørger ikke oparbejder løn herfra. Spørger udfører langt størstedelen af spørgers arbejde for selskabet fra spørgers bopæl i Tyskland, og udfører kun i meget begrænset omfang (under 10 dage årligt) arbejde for spørgers danske selskab, mens spørger opholder sig i Danmark.

Spørger eneste egen indkomst er SU fra Danmark og spørgers formue består hovedsageligt af spørgers aktiepost i det danske selskab, som i seneste regnskabsår præsterede et underskud på kr. xx. Selskabets egenkapital udgør kr. xx pr. 2018.

Spørgers indkomst udgør dog kun en brøkdel af parrets samlede indkomst. Det er dermed kærestens indkomst, der danner grundlaget for deres tilværelse, hvorfor kæresten ligeledes må anses for at være spørgers væsentligste økonomiske forbindelse.

Skattestyrelsen anfører i høringsbrevet, at ”den fysiske persons egne handlinger skal ofres særlig opmærksomhed”. Her formoder vi, at der hentydes til spørgers medejerskab af et dansk selskab samt spørgers deltagelse på en dansk uddannelse. Spørger udfører i al væsentlighed sit arbejde for selskabet fra spørgers bopæl i Tyskland, og spørger deltager i undervisningen på studiet fra spørgers bopæl i Tyskland. Kun SU'en genererer en indkomst for spørger, men denne indkomst er uvæsentlig sammenholdt med parrets samlede økonomi. Selv hvis den uvæsentlige indkomst og formue, som spørger har via sine

aktiviteter i Danmark tildeles særlig opmærksomhed i vurderingen, mener vi at det må være åbenlyst, at spørger har stærkeste økonomiske forbindelser til Tyskland, hvor spørgers kæreste opholder sig og hvor kæresten optjener parrets indkomst.

Dermed er det efter vores opfattelse klart, at spørgers "stærkeste personlige og økonomiske forbindelser" må anses for at være spørgers nære familie (kæreste og barn) samt den indkomst spørgers kæreste oparbejder via sit arbejde i Tyskland. Spørger er dermed skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, idet det er her spørgers centrum for livsinteresser befinder sig. Opholdsreglen bør ikke finde anvendelse i denne sag.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at spørgers kærestes køb af en lejlighed i Danmark ikke medfører, at spørger indtræder i fuld dansk skattepligt efter kildeskattelovens §1, da spørger ikke tager ophold i landet som defineret i §7.

Begrundelse

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

I praksis vil skattepligten efter bopælskriteriet være afhængig af, om personen har rådighed over en helårsbolig her i landet. Udgangspunktet er, at en sådan rådighed vil være en nødvendig og samtidig en tilstrækkelig betingelse for at statuere bopæl. Se fx SKM2016. 557. SR.

Det bemærkes, at personer anses for at have bolig til rådighed i Danmark selv om der er givet dispensation fra bopælspligten. Se fx SKM2006. 212. SR, SKM2015. 756. SR og Den juridiske vejledning, afsnit C. F. 1.2.1.

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

Der skal foretages en konkret vurdering af, om opholdet har det fornødne præg af ferie eller lignende. Ophold under 3 måneder, eller 180 dage, udløser efter praksis ikke skattepligt for personer, medmindre de udøver erhvervsmæssig aktiviteter her i landet

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

Det gælder uanset om den pågældende udøver sit erhverv som fx lønmodtager, selvstændig erhvervsdrivende eller bestyrelsesmedlem.

Spørger er medejer og direktør i det danske iværksætterselskab. Det fremgår af anmodningen, at spørger klarer det meste af arbejdet fra Tyskland, men at spørger årligt vil have 3 til 5 arbejdsdage i Danmark.

I SKM2009. 813. LSR fandt landsskatteretten, at fire årlige bestyrelsesmøder ansås for løbende personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv. Den fulde skattepligt blev i den sammenhæng anset for indtrådt såfremt klager lejede en lejlighed i Danmark og deltog i 4 bestyrelsesmøder i et selskab, som et af ham helejet holdingselskab var medejer af. Klager modtog ikke honorar for deltagelsen i bestyrelsesmøderne.

Selvom der ikke udbetales løn og virksomheden endnu ikke giver overskud, vil spørgers arbejde i virksomheden betegnes som erhvervmæssig beskæftigelse. I lighed med SKM2009. 813. LSR er der i nærværende sag tale en løbende arbejdsindsats i virksomheden, hvorfor arbejdet i Danmark ikke kan betegnes som enkeltstående eller sporadisk. Se desuden SKM2006. 41. SR.

Hvis spørger får en bolig til rådighed i Danmark og arbejder 3 til 5 dage om året i Danmark for selskabet, vil spørgers fulde skattepligt indtræde da opholdende ikke kan betegnes som ferie eller lignende, jf. kildeskattelovens § 7, stk. 1 og kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ”Nej”.

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at såfremt spørger anses for at indtræde i fuld dansk skattepligt, jf. KSL §1, vil spørger blive anset for have sit midtpunkt for livsinteresser i Tyskland og dermed være skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, jf. den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 4, stk. 2, litra a?

Begrundelse

Dette spørgsmål vedrører en fortolkning af artikel 4 i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Begrundelsen indeholder Skattestyrelsens og dermed alene Danmarks vurdering af spørgers skattemæssige hjemsted. Såfremt Tyskland ikke er enig i vurderingen, er det efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4 de kompetente myndigheder i henholdsvis Danmark og Tyskland, der skal forhandle om dette.

Vurdering af skattemæssigt hjemsted efter artikel 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland forudsætter, at spørger er omfattet af fuld skattepligt både til Danmark og Tyskland efter begge landes interne regler.

Spørgsmålet besvares baseret på, at spørger bliver fuldt skattepligtig i Danmark ifølge kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr.1, og § 7, stk.1, jf. svar på spørgsmål 1. Det er oplyst, at spørger har fast bolig til rådighed i Tyskland og at spørger beskattes i Tyskland af sin danske SU. Det lægges til grund, at spørger er fuldt skattepligtig i Tyskland.

Ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, artikel 4, stk. 1, er spørger hjemmehørende i begge stater fordi det lægges til grund at spørger anses for at være fuldt skattepligtig i begge stater.

Efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, artikel 4, stk. 2, følger det, at hvor en fysisk person må anses for hjemmehørende i begge stater, skal vedkommende anses for hjemmehørende i den stat, hvor vedkommende enten,

- har fast bopæl til sin rådighed,
- har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for sine livsinteresser),
- sædvanligvis opholder sig,
- er statsborger.

Der er tale om en prioriteret orden.

Da spørger, efter forudsætningerne, vil have en helårsbolig til rådighed i begge stater, skal spørger anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor spørger har midtpunkt for sine livsinteresser.

Det følger af kommentarerne til OECD modellen, artikel 4, at når en fysisk person har en fast bolig i begge kontraherende stater, er det nødvendigt at se på de faktiske forhold for at fastslå, med hvilken af de to stater spørger har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser. Der skal således tages hensyn til spørgers familie og sociale forhold, beskæftigelse, politiske, kulturelle eller andre aktiviteter, forretningssted, det sted hvorfra spørger administrerer sine aktiver osv. Omstændighederne skal bedømmes som et hele, men det er ikke desto mindre åbenbart, at overvejelser grundet på den fysiske persons egne handlinger skal ofres særlig opmærksomhed.

Spørger læser på et studie i Danmark. Der er tale om et fjernstudie, hvorfor det kun er nødvendigt at være fysisk til stede i Danmark i forbindelse med eksamenerne.

Spørgers familie bor i Danmark, mens spørgers samlever bor og arbejder i Tyskland, hvor spørger også selv opholder sig det meste af året.

Det oplyses, at samleveren igennem sit arbejde i Tyskland er i stand til at forsørge dem begge. Spørgers virksomhed ligger i Danmark, mens arbejdet hovedsageligt klares fra Tyskland. Derudover modtager spørger SU fra Danmark.

Spørger har både personlige og økonomiske forbindelse i begge lande. Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at det ikke kan afgøres, i hvilken stat spørger har midtpunkt for sine livsinteresser. Spørger skal derfor anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor spørger sædvanligvis opholder sig.

Rådgiver skriver i sit høringssvar, at de er uenige i, at opholdsreglen kan finde anvendelse i denne sag. Rådgiver mener, at spørgers ”stærkeste personlige og økonomiske forbindelser” må anses for at være spørgers nære familie (kæreste og barn) samt den indkomst spørgers kæreste oparbejder via sit arbejde i Tyskland.

Skattestyrelsen medgiver, at spørger har en stærk personlig forbindelse til Tyskland i kraft af sin kæreste. Det bemærkes at spørger flyttede til Tyskland, hvorefter spørger starter en virksomhed i Danmark. Efter fraflytningen har spørger fortsat sine studier i Danmark og har derudover en stor personlig tilknytning til Danmark i form af familie og venner. Kærestens økonomi knytter sig til Tyskland, hvorimod spørgers økonomi, formue og indkomst i form af SU, isoleret set kun knytter sig til Danmark. Spørgers handlinger, særligt opstarten af virksomheden, taler for en fortsat og fremadrettet tilknytning til Danmark.

På den baggrund fastholder Skattestyrelsens sin opfattelse af, at det ikke kan afgøres i hvilken stat spørger har midtpunkt for sine livsinteresser og at opholdsreglen derfor finder anvendelse.

Det er oplyst, at spørger er bosiddende i Tyskland og at spørger i år 2018 og 2019 opholder sig i Tyskland størstedelen af året. På den baggrund er det Skattestyrelsens opfattelse, at spørger må anses for skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland jf. Artikel 4, stk. 2, litra b), i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst, idet Spørger sædvanligvis opholder sig i Tyskland.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med ”Nej, se dog begrundelse”.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder skattestyrelsens indstillinger og begrundelser.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Kildeskattelovens § 1, stk. 1

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

- 1) personer, der har bopæl her i landet,
 - 2) 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,
- (...)

Kildeskattelovens § 7, stk. 1

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

Praksis

SKM2016. 557. SR

Spørger bor i USA sammen med sin hustru og børn. Spørger skal starte i et ansættelsesforhold hos et dansk selskab. I den forbindelse får spørger stillet bolig til rådighed i Danmark af sin danske arbejdsgiver. Spørgers familie bliver boende i USA.

Skatterådet bekræfter, at spørger i forbindelse med påbegyndelse af ophold i Danmark og ansættelse hos det danske selskab, indtræder i fuld dansk skattepligt i henhold til KSL § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, stk. 1.

Skatterådet bekræfter også, at spørger bliver skattemæssigt hjemmehørende i USA i henhold til artikel 4 i DBO mellem Danmark og USA. Der er ved vurderingen lagt vægt på, at spørger har bibeholdt boligen i USA, hvor også hustru og børn fortsat bor.

SKM2015. 756. SR

Skatterådet bekræftede, at Person A (spørger 1) og Person B (spørger 2) ikke blev fuldt skattepligtige til Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, i forbindelse med Person B's eventuelle erhvervelse af en lejlighed uden bopælspligt i A-by.

Skatterådet bekræftede endvidere, at Person B ikke blev fuldt skattepligtig til Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, hvis han under kortvarige weekend- og ferieophold i Danmark vil besvare sporadiske telefonopkald, mails og SMS'er, der vedrører hans erhvervsmæssige aktiviteter udenfor Danmark.

Skatterådet bekræftede tillige, at Person A (spørger 1) ikke blev skattepligtig til Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, hvis hun under kortvarige weekend- og ferieophold i Danmark ikke udførte erhvervsaktiviteter i Danmark.

SKM2009. 813. LSR

Klager opgav sin fulde skattepligt til Danmark ved fraflytning i 2006. Den fulde skattepligt blev anset for indtrådt såfremt klager lejede en lejlighed i Danmark og deltog i 4 bestyrelsesmøder i et selskab, som et af ham helejet holdingselskab er medejer af. Deltagelsen i bestyrelsesmøderne ansås for løbende personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv.

SKM2006. 212. SR

En kunstner spurgte, om hun ville få fast driftssted, såfremt hun drev galleri fra sin sommerbolig i Danmark. Skatterådet svarede, at spørgerens fulde skattepligt ville genindtræde ved ophold i forbindelse med varetagelse af indtægtserhvervelse fra galleriet. Galleriet ville udgøre et fast driftssted for spørgeren under forudsætning af, at hun kunne anses for hjemmehørende i Schweiz samt at galleriet blev drevet erhvervsmæssigt.

SKM2006. 41. SR

A, som har bopæl til rådighed i Danmark, blev anset for fuldt skattepligtig fra det tidspunkt, hvor han foretog sin første tjenesterejse til Danmark, idet han på dette tidspunkt havde taget ophold i Danmark. Skatterådet fandt endvidere, at han er skattemæssigt hjemmehørende i X-land i henhold til dobbeltbeskatningsaftalen, indtil han flytter til Danmark.

C. F. 1.2.1 Hvornår er der bopæl i Danmark?

Indhold

Dette afsnit handler om, hvad der skal til, for at der foreligger bopæl i Danmark.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Bopæl
- Helårsbolig
- Sommerhus mv.
- Subjektive momenter
- Studerende omfattet af KSL § 8, stk. 2
- Dobbelt domicil
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv..

Regel

Personer er fuldt skattepligtige, når de har bopæl her i landet. Se KSL § 1, stk. 1, nr. 1.

Bopæl

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

Så det er både

- de faktiske boligforhold og
- den/de subjektive hensigter,

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

Helårsbolig

I praksis vil skattepligten efter bopælskriteriet være afhængig af, om personen har rådighed over en helårsbolig her i landet. Udgangspunktet er, at en sådan rådighed vil være en nødvendig og samtidig en tilstrækkelig betingelse for at statuere bopæl. Se fx SKM2016. 557. SR.

Selv om der er givet dispensation fra bopælspligten, anses personen stadig for at have bolig til rådighed i Danmark. Se fx SKM2006. 212. SR og SKM2015. 756. SR.

Det er de faktiske boligforhold, der er afgørende. Andre mere formelle kriterier, fx

- til- og framelding til folkeregisteret,
- en postadresse eller
- en ansøgning om opholdstilladelse

spiller ikke nogen selvstændig rolle. Se fx LSRM 1981, 99 og skd. 1983.65.170. ØLD.

Sommerhus mv.

Sommerhus statuerer som udgangspunkt ikke bopæl.

Hvis fx et sommerhus anvendes som helårsbolig af en person eller dennes ægtefælle, kan dette statuere bopæl. Se SKM2015. 313. SR. Spørgsmålet om, hvorvidt sommerhuset i disse tilfælde statuerer bopæl afgøres ud fra en konkret vurdering.

Eksempel

Et sommerhus var ikke godkendt som helårsbolig, men Højesteret fandt, at sommerhuset var egnet til helårsbeboelse, da det var forsynet med telefon, internet, kabel-tv, og da det var i en stand og størrelse, der muliggjorde en helårsbeboelse. Højesteret fandt endvidere efter en samlet vurdering, at borgeren også havde opholdt sig i Danmark i et større omfang, end han havde oplyst, og at sommerhuset allerede fra tidspunktet for overtagelsen i et ikke ubetydeligt omfang havde været benyttet i forbindelse med varetagelsen af arbejdet, der havde haft karakter af en løbende og regelmæssig varetagelse af et indtægtsgivende erhverv. Skattepligten indtrådte derfor ved erhvervelsen af sommerhuset. Se SKM2016. 10. HR.

Bemærk

Et sommerhus statuerer som udgangspunkt ikke bopæl for en pensionist, der efter 1 års ejertid efter planloven lovligt kan benytte sommerhuset som bolig hele året. Se SKM2017. 399. SKAT.

Se også

Se også SKM2015. 347. SR, hvor en sommerbolig på grund af sin stand ikke blev anset for egnet som helårsbolig.

Se også

Se også SKM2017. 357. ØLR, hvor et ægtepar ved fraflytningen til Schweiz bl.a. rådede over et sommerhus, der var egnet til helårsbeboelse.

Bopæl kan efter omstændighederne også statueres i forbindelse med

- Hotellejlighed og hotelværelse. Se SKM2011. 368. SR
- Adgang til boligfaciliteter en del af året. Se TfS 1988, 411 LSR
- Adgang til at bo i selskabets lokaler. Se TfS 1993, 92 VLD
- Vekslede boligmuligheder. Se TfS 1991, 308 ØLD
- Værelse hos forældre. Se SKM2008. 432. ØLD.

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

Erhverv alene kan ikke begrunde skattepligt efter bopælsbestemmelsen, se fx SKM 2017.691. SR (om fraflytning).

Se også

Se også afsnit

- C. F. 1.2.2 Sommerhus og erhverv (om indtræden af skattepligt)
- C. F. 1.2.3 Særligt om sommerhuse (om ophør af skattepligt).

Subjektive momenter

Hvis en person erhverver sig en bopæl i Danmark, anses de subjektive betingelser for opfyldt, når den pågældende tager ophold her i landet. Se KSL § 7, stk. 1. Se afsnit C. F. 1.2.2.

De konkrete omstændigheder kan ved fraflytning af Danmark være af en sådan art, at afgørelsen af, om bopælen skal anses for bevaret, må foretages ud fra en samlet vurdering, hvor også personens subjektive hensigter indgår i bedømmelsen.

Mere sekundære momenter, der afspejler en tilknytning til Danmark, fx ejerskab til en her i landet indregistreret bil, medlemskab af foreninger og lignende, tillægges ikke selvstændig betydning, men kan indgå i en samlet bedømmelse. Se SKM2016. 231. SR, hvor et udenlandsk registreret køretøj, der står i Danmark, ikke får betydning for, om en person har bopæl i Danmark.

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

Se SKM2013. 543. ØLR, hvor hovedbygningen på en landbrugsejendom var uegnet som helårsbolig, og hvor retten efter en samlet vurdering ikke fandt, at personen havde til hensigt til at have hjemsted her i landet.

Skatteydernes forklaring om, at denne havde til hensigt at bosætte sig permanent i udlandet, blev konkret ikke tillagt betydning i SKM2015. 750. LSR.

Se også

Se også SKM2015. 393. SR, hvor det lægges til grund, at det efter omstændighederne er uden betydning, at en person vælger en anden overnatningsmulighed i forbindelse med arbejde her i landet, når den pågældende først har erhvervet bopæl her i landet.

Indtræden og udtræden af skattepligt

For personer, der bor i udlandet, og som erhverver bolig i Danmark, indtræder skattepligten først, når den pågældende tager ophold her i landet. Se KSL § 7, stk. 1.

Se også

Se også afsnit

- C. F. 1.2.2 om indtræden af skattepligt ved tilflytning
- C. F. 1.2.3 om ophør af skattepligt ved fraflytning.

Rådighed

Rådighed over helårsbolig forudsætter en rådighed af en vis tidsmæssig udstrækning.

Er en persons rådighed ganske kortvarig, fx under 1-2 måneder, vil den pågældende efter omstændighederne ikke anses for at have erhvervet bopæl her i landet. Afgørelsen heraf vil bero på en vurdering af de konkrete omstændigheder.

Det kan ved kortere ophold også få betydning, om den pågældende selv har erhvervet personlig ret til boligen, eller om denne er blevet stillet til rådighed af arbejdsgiveren.

Spørgsmålet om rådighed over bolig har særlig betydning, når personer, der er bosiddende i udlandet, opholder sig her i mindre end 6 måneder, og dermed ikke er omfattet af den fulde skattepligt efter KSL § 1, stk. 1, nr. 2. Se SKM2015. 26. SR, hvor skattepligten efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1, indtræder som følge af, at spørger lejer et værelse i 6 måneder for at udføre arbejde her i landet.

Udenlandske medarbejdere, der under et trænings- og uddannelsesophold selv lejer en lejlighed, vil få bopæl i Danmark, hvis opholdet ikke er kortvarigt (1-2 måneder).

Hvis lejligheden derimod bliver stillet til rådighed af arbejdsgiveren, kan personen efter omstændighederne ikke anses for at have erhvervet bopæl her i landet. I sådanne tilfælde vil det dog være en forudsætning, at medarbejderen har bevaret sin bopæl i hjemlandet, at opholdet er under 6 måneder, at medarbejderen efter endt ophold tager tilbage til hjemlandet og at medarbejderen ikke tager sin familie med til Danmark. Tilsvarende vil en hotellejlighed eller et fast hotelværelse mv., der midlertidigt stilles til rådighed af arbejdsgiveren ikke statuere bopæl her i landet. Se SKM2011. 368. SR xom medarbejdere på trænings- og uddannelsesophold i Danmark og SKM2014. 745. SR xom medarbejdere, der på midlertidigt arbejdsophold skulle forberede et tilbud. Begge afgørelser omhandler udenlandske arbejdsgivere, der stiller bolig til rådighed for deres medarbejdere i Danmark i forbindelse med en konkret tidsbegrænset aktivitet.x

xUdenlandske frivillige, som er volontører hos A og B i deres lokalforeninger, og som kommer til Danmark under EU's udviklingsprogram C, fik stillet et klubværelse til rådighed under opholdet. Klubværelset udgjorde en helårsbolig. Volontørenes ophold i Danmark på 2-12 måneder blev ikke anset for ganske kortvarigt (under 1-2 måneder). Som udgangspunkt ville volontørerne herefter være fuldt skattepligtige. Se SKM2018. 601. SR.x

Tilsvarende gælder efter omstændighederne også, hvis rådigheden over boligen ikke gælder hele året.

Eksempel

En skatteyder og hans hustru rejste til Spanien, hvor de lejede et hus på helårsbasis. Parret var ansat som lejrchef på en dansk campingplads, hvor de i campingpladsens driftsperiode havde en lille bolig til rådighed, der delvis også benyttedes af andet personale, og som kun lovligt måtte anvendes i perioden 1. april til 30. september. Da boligen i sommerperioden udgjorde eksistensgrundlaget for familien, og da vinteropholdet i Spanien måtte antages at have mere passiv og feriemæssig karakter, fandtes skatteyderen at være omfattet af fuld skattepligt efter bopælsbestemmelsen. Se TfS 1988, 411 LSR og C. F. 1.2.3.

Studerende omfattet af KSL § 8, stk. 2

I SKM2015. 685. SR fandt Skatterådet, at studerende, der af en dansk selvejende institution fik betalt stipendier og kollegie- eller hotelværelser, og var underlagt de af institutionen oplyste vilkår, var omfattet af KSL § 8, stk. 2, hvorefter skattepligt først indtræder, når opholdet i Danmark med eller uden afbrydelse har strakt sig over mere en 365 dage inden for et samlet tidsrum på 2 år. Dermed blev de studerende ikke fuldt skattepligtige som følge af bopælsbestemmelsen i KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Den selvejende institution modtog tilskud via Udenrigsministeriet til implementering af stipendieprogrammet og administration af forskningsbistand og var omfattet af lov om internationalt udviklingssamarbejde.

Se også

Se også afsnit C. F. 1.3

Dobbeltdomicil

Hvis en person er fuldt skattepligtig til Danmark og samtidig er fuldt skattepligtig i et andet land, foreligger der en situation med dobbeltdomicil.

Hvis Danmark ikke har indgået en DBO med det andet land, kan Danmark beskatte personens globalindkomst efter SL § 4. Lempelse for betalt skat afgøres i den situation ud fra de interne danske lempelsesregler.

Såfremt der er indgået en DBO med det andet land, er det DBO'en med det pågældende land, der afgør, om det er Danmark eller det andet land, som har beskatningsretten til de enkelte indkomster.

Om Danmark kan beskatte i en sådan situation, afhænger typisk af:

- Hvor den pågældende er skattemæssigt hjemmehørende i henhold til DBO'en
- Hvor indkomsten er optjent
- Hvilken form for indkomst, der er tale om.

Bemærk

En person, der anses for hjemmehørende i fremmed stat, Grønland eller Færøerne efter bestemmelserne i en DBO, kan kun fratrække udgifter, der vedrører indtægter, som Danmark efter DBO'en kan beskatte. Se KSL § 1, stk. 2.

C. F. 1.2.2 Hvornår indtræder skattepligten ved tilflytning?

Indhold

Dette afsnit handler om indtræden af fuld skattepligt for personer, der har erhvervet bopæl her i landet.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Absolutte grænser for opholdets længde
- Erhvervsmæssig beskæftigelse
- Sommerhus og erhverv
- Pensionister, der tilflytter Danmark
- Ansøgere om opholdstilladelse
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

For en person, der erhverver bopæl her i landet uden samtidig at tage ophold her, indtræder den fulde skattepligt først, når den pågældende tager ophold her i landet. Kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende, anses ikke for ophold i Danmark. Se KSL § 7, stk. 1.

Det er denne regel, der afgør spørgsmålet om skattepligtens indtræden, når en person råder over en helårsbolig. Skattepligten indtræder således ikke kun fordi, den pågældende fx har de stærkeste personlige relationer til Danmark.

Efter bestemmelsen indtræder skattepligten ved en kombination af bopæl og ophold her i landet. I praksis er erhvervelse af bopæl som udgangspunkt ensbetydende med, at den pågældende eller dennes ægtefælle

har købt eller lejet sig en bolig her i landet. Men den pågældende kan også have erhvervet bopæl her i landet ved at bo hos forældre mv.

Bopæl erhverves ved køb eller leje af helårsbolig, men som udgangspunkt ikke ved køb eller leje af et sommerhus. Hvis personen eller dennes ægtefælle benytter sommerhuset som helårsbolig, behandles sommerhuset på samme måde som en helårsbolig. Se SKM2015. 313. SR og SKM2015. 290. SR. Det samme gælder benyttelsen af andre boligformer. Om bopæl, se nærmere afsnit C. F. 1.2.1.

Det forekommer, at en person, der er fuldt skattepligtig i udlandet, ønsker at blive anset for fuldt skattepligtig i Danmark. En skatteyder kan ikke vælge at blive omfattet af reglerne om fuld skattepligt, hvis betingelserne herfor ikke er opfyldt. Dette kan ofte få konsekvenser for opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Se SKM2002. 230. VLR, SKM2009. 482. VLR og SKM2013. 543. ØLR.

Absolutte grænser for opholdets længde

Skattepligten indtræder ikke ved et kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende.

Efter praksis anses et uafbrudt ophold her i landet af en varighed på mere end 3 måneder, eller samlede ophold på i alt mere end 180 dage inden for et tidsrum på 12 måneder, ikke for "kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende". Se skd. 1972.21.139.

Overstiger opholdets længde disse grænser, indtræder skattepligten på det tidspunkt, hvor personen tager ophold her. Se KSL § 7, stk. 1.

Ved beregning af opholdets varighed her i landet medregnes rejsedage ("brudte døgn") som hele dage.

Ophold under de 3 måneder, eller 180 dage, udløser efter praksis ikke skattepligt for personer, medmindre de udøver erhvervsmæssig aktiviteter her i landet. Se nedenfor.

Dette lægges til grund, hvor der er tale om personer, der anses for bosiddende i et andet land på grund af bopæl, familie, arbejde eller statsborgerskab. Her vil opholdene i Danmark naturligt have karakter af "ferie eller lignende". Se SKM2017. 121. BR, hvor retten bemærkede, at sagsøgeren ikke havde dokumenteret, at han havde bopæl i og var skattepligtig til Spanien eller noget andet land.

Bemærk

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

Ægtefælle bosiddende i Danmark

Ægtefællerne skal hver især opfylde betingelserne for indtræden af skattepligt efter KSL § 7, stk. 1. Se SKM2012. 311. LSR, SKM2014. 750. SR og SKM2007. 353. SR.

Hvis personens ophold i Danmark ikke overstiger de 3 måneder/180 dage indtræder skattepligten heller ikke for den pågældende person, selvom boligen benyttes som helårsbeboelse for ægtefællen.

Hvis ægtefællerne har erhvervet bolig her i landet, og den ene ægtefælle tager ophold her og dermed bliver fuldt skattepligtig, fører det ikke i sig selv til, at skattepligten også indtræder for den anden ægtefælle.

Så længe den pågældende holder sig under grænsen for et ophold, der har karakter af "ferie eller lignende" indtræder skattepligten ikke.

Det kan heller ikke forudsættes, at opholdene kun kan anerkendes som feriemæssige, hvis der er tale om en midlertidig ordning.

Erhvervsmæssig beskæftigelse

Der skal foretages en konkret vurdering af, om opholdet har det fornødne præg af ferie eller lignende.

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

Det gælder uanset om den pågældende udøver sit erhverv som fx lønmodtager, selvstændig erhvervsdrivende eller bestyrelsesmedlem.

I praksis er skattepligten indtrådt ved:

- 4 ugers arbejde i sommerferieperioden hos en dansk arbejdsgiver. Se SKM2002. 252. LR.
- Første tjenesterejse i Danmark i forbindelse med en række planlagte/forventede tjenesterejser. Se SKM2006. 41. SR.
- Deltagelse i 4 årlige bestyrelsesmøder i et selskab. Se SKM2009. 813. LSR.
- Galleri fra sommerbolig. Se SKM2006. 212. SR.
- 80 årlige erhvervsbetingede overnatninger. Se TfS 1992, 198 LR.

Skattepligten indtræder på det tidspunkt, hvor den pågældende påbegynder sit arbejde. Se SKM2007. 353. SR og SKM2006. 41. SR.

Som udgangspunkt er enhver form for arbejde uforeneligt med "ferie eller lignende", men når arbejdet her i landet er udtryk for enkeltstående og sporadiske indtægtsindtægtsgivende aktiviteter, medfører de ikke, at den fulde skattepligt indtræder, trods rådighed over en bolig her.

Eksempel

- En model udførte 7 dagslange fotosessions inden for en 12 måneders periode. Se SKM2012. 732. ØLR og Skatteministeriets kommentar SKM2013. 316. DEP.
- En operasangers afholdelse af et enkeltstående arrangement. Se TfS 1997, 590 LSR.
- 14 dages forberedelse af undervisning af undervisningsmateriale mv. til brug for undervisning i Schweiz. Se SKM2002. 252. LR.
- En musikers få koncerter og vedligeholdelse af musikalske færdigheder. Se SKM2014. 717. LSR.
- Udtagelse til landskampe og landsholdssamlinger. Se SKM2015. 61. SR.
- Medhjælp (ulønnet) på søns minkfarm i nogle uger om året. Se TfS 1990, 163 LSR.

Enkeltstående arbejde

Egentligt arbejde under opholdet accepteres kun i ganske begrænset omfang. Som følge af Østre Landsrets dom SKM2012. 732. ØLR accepteres det, at en person, der har bopæl her i landet, udfører egentligt arbejde her i landet i maksimalt 10 dage inden for en 12 måneders periode. Overstiger arbejdets omfang denne grænse, indtræder skattepligten som hovedregel.

Bemærk

Under helt særlige omstændigheder kan arbejdsopgaver udført her i landet bevare deres enkeltstående karakter, selv om de tidsmæssigt udstrækker sig ud over 10 dage inden for en periode på 12 måneder. Dette

vil forudsætte, at vedkommende normalt ikke udfører arbejde her i landet, at det er ekstraordinært, at arbejdet er udført her i landet, og at arbejdet ikke har nogen særlig tilknytning til Danmark.

Eksempel

I SKM2002. 252. LR indtræder skattepligten ikke for en person, der anvender 14 dage af sin sommerferie til forberedelse af undervisningsmateriale mv. til brug for undervisning i Schweiz . Forberedelsen ansås at udgøre en så lille del af personens hovedbeskæftigelse, som var undervisning i Schweiz, at det ikke havde den fornødne karakter af regelmæssig, løbende personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv.

Eksempel

I SKM2015. 61. SR påtænkte en person, der boede i x-land og spillede håndbold for en klub der, at blive medejer af en bolig i Danmark sammen med sin kæreste. Den fulde skattepligt ville ikke indtræde, hvis personen modtog landsholdspenge i forbindelse med landsholdssamlinger og landskampe her i landet. Da landsholdet stillede indkvartering til rådighed til rådighed for personen, ville denne ikke opholde sig i boligen i de perioder, hvor kampene og den tilknyttede træning ville finde sted. Under hensyn til de helt særlige omstændigheder havde de enkelte seancer på landsholdet karakter af enkeltstående arrangementer, selvom antallet af arbejdsdage således kunne overstige 10 dage. Der blev også henset til, at personen normalt udførte sit arbejde i udlandet, og at det i sin natur var ekstraordinært at blive udtaget til at spille og træne på landsholdet, og at landsholdet spillede sine kampe i både ind- og udland.

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

Enkeltstående møder tæller for en arbejdsdag, uanset mødets varighed.

Skattepligten indtræder dog, hvis aktiviteterne over en længere periode er udtryk for et fast mønster. Det gælder fx, når arbejdet sker som led i en jævnlige tilbagevendende varetagelse af arbejdsopgaver for en dansk arbejdsgiver eller en udenlandsk arbejdsgiver med løbende arbejds-mæssige aktiviteter i Danmark.

Egentlige hverv eller ansættelsesforhold, fx som bestyrelsesmedlem eller som ansat i udenlandsk virksomhed med danske kunder, hvor personen skal varetage kundekontakten med de danske kunder, indebærer et fast mønster, og kan ikke anses for et enkeltstående arbejde.

Se også SKM2009. 813. LSR, SKM2006. 41. SR og SKM2015. 656. SR.

I SKM2009. 813. LSR, ville en person under de konkrete omstændigheder blive anset for fuldt skattepligtig, hvis han lejede en lejlighed i Danmark og deltog i 4 bestyrelsesmøder i et selskab, som et af ham helejet holdingselskab var medejer af. Deltagelsen i bestyrelsesmøderne ansås for løbende personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv.

I SKM2006. 41. SR blev en person, der havde bopæl til rådighed i Danmark, anset for fuldt skattepligtig fra det tidspunkt, hvor han foretog sin første tjenesterejse til Danmark i forbindelse med en række planlagte/forventede tjenesterejser, idet han på dette tidspunkt havde taget ophold i Danmark.

Bemærk

Grænsen for egentligt arbejde på 10 dage inden for en 12 måneders periode gælder ikke, hvis den pågældende persons arbejde - i forhold til dennes øvrige arbejdssituation - specifikt eller i særlig grad retter sig mod Danmark.

Eksempel

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

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

Eksempel

Hvis den pågældende under sit ophold her i landet fx udfører ulønnet arbejde for en almen velgørende forening, fx deltager i en indsamling, vil dette ikke i sig selv føre til indtræden af skattepligt.

Se også

Se også TfS 1990, 163 LSR, hvor en far var ulønnet medhjælp på søns minkfarm i nogle uger om året.

Besvarelse af e-mails og lignende

Skattepligten indtræder ikke, hvis personen under sin ferie eller i forbindelse med weekender kun besvarer sporadiske telefonopkald, e-mails og SMS, der vedrører arbejde, hvis formålet med opholdet her i landet i øvrigt er ferie eller lignende, herunder samvær med ægtefælle og børn.

Omvendt må de arbejdsrelaterede aktiviteter ikke have karakter af løbende, regelmæssig varetagelse af et indtægtsgivende erhverv. Skattepligten indtræder, hvis den pågældende indretter sig efter at skulle arbejde under længere ophold, fordi længden af opholdet sammenholdt med den arbejdsmæssige aktivitet fører til, at opholdet her i landet ikke længere kan anses for et kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende. Se SKM2015. 329. SR, SKM2015. 273. SR, SKM2015. 756. SR og SKM2017. 180. LSR.

Se også

Se også SKM2014. 158. LSR, hvor skattepligten ikke ville genindtræde for en person, der var flyttet til Kina, hvis den pågældende som direktionsmedlem og chief operating manager og general manager for et udenlandsk selskab deltog i bestyrelsesmøde i et dansk selskab af en dags varighed under sit ophold i Danmark.

Hvis opholdets længde overstiger, hvad der normalt anses for ferie, og den pågældende samtidig under sit ophold står til rådighed for sit arbejde, og som følge heraf udfører arbejdsrelaterede opgaver, kan opholdet ikke længere anses for et kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende. De almindeligt gældende grænser for ophold her i landet gælder ikke, når den pågældende kombinerer opholdet med udøvelse af erhverv. Det gælder også, selvom arbejdet forsøges begrænset til det mest nødvendige.

Se også

Se også SKM2014. 717. LSR, hvor Skatteforvaltningen ikke havde godtgjort, at en musikers kortvarige ophold i Danmark ikke havde karakter af ferie eller lignende. Musikerens få koncerter mv. samt hans nødvendige vedligeholdelse af sine musikalske færdigheder under opholdet her i landet kunne ikke anses for regelmæssig varetagelse af løbende, indtægtsgivende arbejde.

Eksempel

Skatterådet fandt, at skattepligten indtrådte, selvom den pågældende i videst muligt omfang begrænsede sit arbejde under sit ophold her i landet. Det fremgik af sagen, at det væsentligste formål med opholdet

i Danmark var ferie eller lignende, herunder samvær med ægtefælle og børn mv., men det kunne ikke afvises, at personen under sine ophold kunne blive nødt til at svare på telefoner, svare på e-mails mv.

Skatterådet kom frem til, at skattepligten ville indtræde, fordi den pågældende spurgte til en meget lang periode (op til 3 måneder uafbrudt eller 180 dage sammenlagt). Kombinationen af opholdets længde og karakter førte til, at opholdet konkret ikke kunne anses for et kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende. Landsskatteretten stadfæstede Skatterådets afgørelse. Se SKM2012. 311. LSR.

Sommerhus og erhverv

Sommerhus statueres som udgangspunkt ikke bopæl. Se afsnit C. F. 1.2.1.

Hvis et sommerhus anvendes som helårsbolig af en person eller dennes ægtefælle, kan dette statuere bopæl.

Sommerhuset bliver ikke sidestillet med helårsbolig, blot fordi det er af god standard, men det kan have betydning, om sommerhuset er egnet som helårsbolig.

Eksempel

Højesteret lagde til grund, at personens danske sommerhus, der var forsynet med telefon, internet og kabel-tv, efter det oplyste om opførelsesår, stand og størrelse var egnet til helårsbolig. Det blev lagt til grund, at personen allerede fra erhvervslivet havde benyttet sommerhuset til varetagelse af arbejde her i landet i et ikke ubetydeligt omfang. Se SKM2016. 10. HR.

Se også

Se også SKM2015. 347. SR, hvor det blev tillagt betydning, at et sommerhus var uegnet til helårsbolig.

Hvis opholdet i et sommerhus som følge af erhvervsmæssig beskæftigelse ikke længere har karakter af ferie eller lignende, anses sommerhuset ofte i praksis for at udgøre en bopæl efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1.

Om erhvervsmæssig beskæftigelse, se afsnit ovenfor.

Spørgsmålet om, hvorvidt sommerhuset i disse tilfælde udgør en bopæl, afgøres ud fra en konkret vurdering, hvor det bl.a. tillægges betydning i hvilket omfang, der udføres arbejdsmæssige aktiviteter under opholdet i sommerhuset, se eksempel ovenfor, Højesterets dom SKM2016. 10. HR.

Se også

Se også SKM2014. 339. SR, hvor det blev tillagt betydning, at en persons sommerhus ikke blev anvendt i forbindelse med bestyrelsesarbejde her i landet, hvor personen som udgangspunkt ville flyve fra og til hjemlandet samme dag som møderne. Der blev også henset til, at personens ophold i sommerhuset kun ville være i forbindelse med ferier eller lignende, og det var forudsat at personen ikke kunne benytte sommerhuset som helårsbolig, og at betingelserne i planlovens § 41 ikke var opfyldt for benyttelse af sommerhus til helårsbeboelse.

Arbejde af sporadisk og begrænset karakter fører ikke til, at sommerhuset udgør en bopæl for den pågældende.

Eksempel

En person, der var bosiddende i udlandet, kunne efter købet af et sommerhus i Danmark rejse til Danmark med henblik på at varetage erhvervsmæssige aktiviteter, uden at dette udløste fuld skattepligt til Danmark,

når det var forudsat, at sommerhuset ikke blev anvendt i forbindelse med sådanne rent erhvervsmæssige ophold i Danmark. Den pågældende havde under weekend- eller ferieophold i sommerhuset mulighed for i sporadisk og begrænset omfang at anvende telefon og e-mail i erhvervsmæssigt øjemed, uden at dette ville udløse fuld skattepligt til Danmark. Den pågældende kunne dog ikke bruge sit sommerhus til erhvervsmæssige møder, også selv om disse ikke var planlagt på forhånd. Se SKM2015. 290. SR.

(...)

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Uddrag af bekendtgørelse nr. 158 af 6. december 1996 vedr. overenskomst mellem Kongeriget Danmark og Forbundsrepublikken Tyskland til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter og for så vidt angår skatter i boer, af arv og af gave samt vedrørende bistand i skattesager.

Artikel 4

Skattemæssigt hjemsted

1. I denne overenskomst betyder udtryk

et »en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat«

- a) for så vidt angår indkomst- og formueskatter, en person, som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepligtig der på grund af hjemsted, bopæl, ledelsens sæde eller ethvert andet lignende kriterium. Dette udtryk omfatter dog ikke en person, hvis skattepligt i denne stat er begrænset til indkomst fra kilder i denne stat eller der beroende formue;
- b) for så vidt angår skatter i boer, af arv eller af gave, en person, som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepligtig der med hensyn til et bo eller en gave på grund af hjemsted, bopæl, ledelsens sæde eller ethvert andet lignende kriterium. Dette udtryk omfatter dog ikke en person, hvis bo eller hvis gave er skattepligtig i denne stat udelukkende på grund af formuegoder, som befinder sig der.

2. I tilfælde, hvor en fysisk person efter bestemmelserne i stykke 1 er hjemmehørende i begge de kontraherende stater, bestemmes hans status efter følgende regler:

- a) han skal anses for at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han har en fast bolig til sin rådighed; hvis han 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) hvis det ikke kan afgøres, i hvilken stat han har midtpunkt 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;
- c) hvis han sædvanligvis har ophold i begge stater, eller hvis han ikke har sådant ophold i nogen af dem, skal han anses for at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han er statsborger;
- d) hvis han er statsborger i begge stater, eller hvis han ikke er statsborger i nogen af dem, skal de kompetente myndigheder i de kontraherende stater afgøre spørgsmålet ved gensidig aftale.

(...)

Forarbejder

Uddrag af forslag til lov om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Tyskland – L260 af 25. april 1996. Bemærkninger vedr. artikel 4.

Artikel 4. Skattemæssigt hjemsted

Bestemmelsen definerer begrebet »hjemmehørende«. Da beskatningsretten til de forskellige typer indkomst i kapitel II og III knyttes enten til den stat, hvor indkomstmotageren er hjemmehørende (bopælsstaten) eller til den stat, hvorfra indkomsten stammer (kildestaten), er det af afgørende betydning, at det kan afgøres, i hvilken stat indkomstmotageren er hjemmehørende, dvs. hans bopælsstat.

Praksis

SKM2019. 64. SR

Skatterådet svarer, at Spørger bliver fuldt skattepligtig til Danmark i forbindelse med erhvervelse af en ejendom her i landet, men at Spørger er skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, hvor Spørger arbejder og sædvanligvis opholder sig. Skatterådet svarer også, at Tyskland har beskatningsretten til Spørgers løn for arbejde udført i Tyskland og Danmark. Et spørgsmål om kørsel i en bil i Danmark på tyske nummerplader afvises. Skatterådet svarer endelig, at Spørger ikke kan opnå fradrag for dobbelt husførelse og befordring.

Uddrag af Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit C. F. 8.2.2.4.1.2

Dobbeltdomicil

En fysisk person kan godt være fuldt skattepligtig til, og dermed hjemmehørende, i to (eller flere) lande på én gang. Dette kaldes dobbeltdomicil. Modeloverenskomsten er imidlertid opbygget sådan, at kun ét af landene kan være bopælsland i overenskomstens forstand. Det andet land skal være kildeland i overenskomstens forstand. Se afsnit C. F. 8.2.2.4.1.1.

Hjemmehørende efter modeloverenskomsten

Modeloverenskomsten indeholder regler, der skal gøre det muligt at afgøre, hvor en fysisk person med dobbeltdomicil skal anses for hjemmehørende i overenskomstens forstand. Se modeloverenskomstens artikel 4, stk. 2.

Modeloverenskomstens regelsæt består af fire regler:

- Regel nr. 1: Fast bolig til rådighed, og hvis der er fast bolig i begge lande, hvor den pågældende har stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (centrum for livsinteresser)
- Regel nr. 2: Sædvanligt ophold
- Regel nr. 3: Statsborgerskab
- Regel nr. 4: Gensidig aftale mellem de kompetente myndigheder.

Reglerne anvendes sådan, at alle sager forsøges først afgjort efter regel nr. 1.

Hvis det ikke kan afgøres, hvor den pågældende er hjemmehørende ud fra fast bolig og centrum for livsinteresser (regel nr. 1), skal det vurderes, hvor den pågældende sædvanligvis opholder sig (regel nr. 2).

Kan det ikke ud fra dette afgøres, hvor den pågældende er hjemmehørende, træffes afgørelsen på baggrund af statsborgerskab (regel nr. 3).

Er den pågældende statsborger i begge eller ingen af de pågældende lande træffes afgørelsen efter gensidig aftale mellem de kompetente myndigheder (regel nr. 4).

Se også

- C. F. 8.1.1 om begreberne kilde- og bopælsland
- C. F. 8.2.2.3 (artikel 3) om kompetente myndigheder.

Regel nr. 1: Fast bolig til rådighed og centrum for livsinteresser

En fysisk person med dobbeltdomicil anses i modeloverenskomstens forstand for hjemmehørende i det land, hvor han eller hun har en fast bolig til rådighed. Se modeloverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra a, 1. led.

En fysisk person med dobbeltdomicil, der har en fast bolig til rådighed i begge lande, anses i modeloverenskomstens forstand for hjemmehørende i det land, hvor han eller hun har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser. Dette kaldes også centrum for livsinteresser.

I den forbindelse lægges der vægt på:

- hvor personen har sin familie (og øvrige sociale tilknytning)
- hvor personen har sin politiske, kulturelle tilknytning eller andre aktiviteter
- hvor personen har sit forretningssted, det sted hvorfra personen administrere sine aktiviteter osv.

Omstændighederne skal bedømmes ud fra en helhed. Den omstændighed, at personen bibeholder sin bolig i det land, hvor han altid har boet, hvor han har arbejdet, og hvor han har sin familie og ejendele, kan sammen med andre elementer skabe en formodning for, at han har bevaret midtpunkt for sine livsinteresser i dette land.

Se modeloverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra a, 2. led.

Eksempel 1

En skatteyder, der emigrerede fra Danmark til Storbritannien blev anset for at have bevaret bopælsmulighed i Danmark, hvorfor den fulde skattepligt ansås for opretholdt. Skatteyderen havde efter udrejsen udelukkende erhvervsmæssige interesser i Danmark. Efter en samlet bedømmelse af skatteydernes tilknytning i begge lande blev denne efter den dansk/engelske DBO, artikel 4, stk. 2, litra a, anset for hjemmehørende her i landet, så beskatningsretten tilkom Danmark. Se Tfs 1996, 51 HRD.

Eksempel 2

En person, der drev IT virksomhed, meldte i 1991 flytning til Belgien i forbindelse med indgåelse af en tidsbegrænset kontrakt med Kommissionen. Han boede frem til sommeren 1993 i to forskellige lejligheder i Belgien og derefter hos en ven og på et pensionat. Personens ægtefælle og parrets mindreårige barn blev boende i Danmark, men opholdt sig i Belgien i en periode på ca. et år fra 1992-1993, umiddelbart efter, at personen havde fået en blodprop i hjertet, og derefter var sygemeldt i en periode. IT-virksomheden blev fortsat drevet fra bopælen i Danmark, og indtægterne herfra oversteg gennem hele perioden indtægterne fra Kommissionen. Personen blev anset for at have de stærkeste personlige og økonomiske interesser i Danmark og var efter DBO's artikel 4, stk. 2, hjemmehørende i Danmark i den pågældende periode. Se SKM2007. 501. HR.

Eksempel 3

En person boede i Storbritannien, men arbejdede i Danmark som direktør. Han ville leje en lejlighed i Danmark og ville i den forbindelse blive fuldt skattepligtig her til landet. Familien ville fortsat bo i boligen i Storbritannien, og personen ville opholde sig i Storbritannien det meste af tiden. Personen havde efter det oplyste alene sit hus i Storbritannien, men ingen indtægtsgivende aktivitet herfra.

Personens personlige interesser talte for, at spørger skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Storbritannien. De økonomiske interesser talte derimod for, at spørger skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Danmark, hvor han er ansat som direktør. Lønnen for varetagelse af dette arbejde udgjorde personens primære indtægt.

Skatterådet fandt derfor, at det ikke kunne afgøres, i hvilken af staterne personen havde midtpunkt for sine livsinteresser. Skatterådet kunne således ikke bekræfte, at personen under de beskrevne vilkår fortsat ville blive anset for at være hjemmehørende i Storbritannien på grund af midtpunktet for sine livsinteresser. Personen skulle derfor anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han sædvanligvis havde ophold, hvilket var Storbritannien. Se SKM2018. 564. SR.

(...)

Regel nr. 2: Sædvanligt ophold

Hvis det ikke kan afgøres, i hvilket af de to lande personen har centrum for sine livsinteresser, anses han eller hun i overenskomstens forstand kun for hjemmehørende i det land, hvor han eller hun sædvanligvis opholder sig. Se modeloverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra b.

Bemærk

Denne regel gælder, hvis

- personen har en fast bolig til rådighed i begge lande, eller
- personen ikke har en fast bolig til rådighed i nogen af landene
- og det ikke kan afgøres, hvor personen har centrum for livsinteresser.

Længden af den periode der skal vurderes for at fastslå, hvor personen sædvanligvis opholder sig er ikke angivet i reglen. Vurderingen må dække en tilstrækkelig lang periode til, at det er muligt at bedømme opholdenes frekvens, varighed og regelmæssighed som del af personens fastlagte livsvaner, dvs. ophold der ikke blot er forbigående. Se punkt 19 og 19.1 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 4.

Eksempel

Hvis det ikke efter regel nr. 1 kan afgøres, hvor den pågældende skal anses for at høre hjemme i forhold til DBO'en, er det relevant at optælle opholdsdage over en længere periode, eventuelt antal overnatninger i de relevante lande. Hvis det ud fra dette opholdsmønster kan udledes, at den pågældende overvejende har ophold i det ene land, anses denne for hjemmehørende i det pågældende land. Se SKM2007. 135. ØLR.

Se også

Se også SKM2006. 41. SR.

Bemærk

Når det skal vurderes, om en person har sit sædvanlige ophold i én eller begge stater, er den relevante periode ikke altid den periode, hvor der er dobbeltdomicil, specielt ikke i tilfælde hvor perioden med dobbeltdomicil er meget kort. Se punkt 19.1 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 4.