

Udskriftsdato: 14. december 2025

AFG nr 9397 af 23/03/2021 (Gældende)

Fuld skattepligt til Danmark ophører ved fraflytning til udlandet uden at etablere sig i udlandet. Genindtræden af fuld skattepligt ved ophold i Danmark

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 20-1087874

Fuld skattepligt til Danmark ophører ved fraflytning til udlandet uden at etablere sig i udlandet. Genindtræden af fuld skattepligt ved ophold i Danmark

Skatterådet bekræfter, at spørgerens fulde skattepligt efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1, ophører i forbindelse med afståelse af bopæl i Danmark og fraflytning fra Danmark, uanset at spørgeren ikke i forbindelse med fraflytningen etablerer sig i et andet land.

Skatterådet kan ikke bekræfte, at spørgers efterfølgende ophold i Danmark (ferie, deltagelse i bestyrelsesmøder, afvikling af vinsmagninger og lignende) og efterfølgende ophold i udlandet ikke vil medføre, at spørger genindtræder i fuld skattepligt efter KSL § 1, stk. 1, nr. 2. Der henses til, at kortvarige ophold i udlandet efter ordlyden i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, kan medregnes i opholdet i Danmark.

Skatterådsmøde 23. marts 2021 - SKM2021. 217. SR

Spørgsmål

1. Kan det bekræftes, at spørgers fulde skattepligt anses for ophørt, når denne fraflytter Danmark uden at etablere sig i et andet land?
2. Kan det bekræftes, at spørgers ophold i Danmark (ferie, deltagelse i bestyrelsesmøder, afvikling af vinsmagninger og lignende) og efterfølgende ophold i udlandet ikke medfører, at spørger genindtræder i fuld skattepligt til Danmark?

Svar

1. Ja
2. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

A (herefter kaldet "spørger") er på nuværende tidspunkt fuldt skattepligtig til Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, som følge af bopæl her i landet.

Spørger lever primært af sin opsparing, som suppleres med indtægt fra bestyrelsesarbejde i to (2) danske virksomheder, herunder 1) F1 ApS, hvis aktivitet består i agentvirksomhed for personer inden for en særlig branche og 2) G1 ApS, hvis aktivitet består i engroshandel, salg og opbevaring af nydelseslevnelsesmidler samt datterselskaberne G2 A/S, G3 ApS og G4 ApS.

Spørger ejer derudover et holdingselskab, H1 Holding ApS, i hvilket der på tidspunktet for den påtænkte fraflytning forventeligt ejes noterede såvel som unoterede aktier og obligationer.

Spørger planlægger at fraflytte Danmark i januar 2021. I forbindelse med fraflytningen har spørger sat sin lejlighed til salg og påtænker i den forbindelse at sælge størstedelen af sine møbler og inventar med boligen.

Det inventar og øvrige personlige ejendele, som ikke medtages ved fraflytningen, vil forventeligt blive opbevaret hos familie og/eller venner, i et depotrum eller sælges eller udlånes.

Spørger har ingen partner/samlever i Danmark og har ej heller boligmulighed ved familie eller venner i Danmark.

Spørger har i oktober 2020 stiftet selskabet H2 ApS under sit holdingselskab. Selskabets aktiviteter har indtil videre været yderst begrænsede, men forventes i fremtiden primært at bestå af konsulentarbejde samt afholdelse af arrangementer, herunder netværksarrangementer, vinsmagninger og studierejser. En væsentlig del af disse arrangementer og aktiviteter vil forventeligt foregå i Danmark og resten vil således foregå i udlandet; dér, hvor spørger befinder sig.

Virksomhedens aktiviteter vil være yderst begrænsede og vil, foruden direktøren A, ikke foretage ansættelser.

Spørger bevarer desuden sine bestyrelsesposter i Danmark og vil efter fraflytningen deltage fysisk i bestyrelsesmøder i Danmark. Spørger vil desuden holde ferie i Danmark. Det forventes, at der i alt vil være 14-18 ugers ophold i Danmark om året, hvoraf majoriteten vil have ferielignende karakter. I lyset af, at der ikke længere vil være en bolig til rådighed i Danmark, vil spørger i alle henseende bo på hotel ved ophold her i landet.

Formålet med fraflytningen er primært at forlade Danmark, da spørger ikke har lyst til at bo i Danmark. Spørger rejser således ud for at opleve verden og blandt andet lære nye færdigheder. Et afledt formål er således også at blive klogere på, hvor i verden spørger ønsker at etablere sig i fremtiden, da dette på nuværende tidspunkt er uvist. Spørger påtænker desuden på sigt at oprette en blog og/eller afholde diverse foredrag og lignende, hvorfor rundreisen og oplevelserne ligeledes tjener et researchmæssigt formål.

Spørger vil efter fraflytningen leve et såkaldt "nomadeliv" og vil således ikke tage permanent ophold i noget andet land, men vil i stedet bo på hoteller, i autocampere eller lignende, som har karakter af midlertidighed og som understøtter ønsket om at være fri til at rejse rundt for at opleve.

Spørgers tentative rejseplan for det første år efter fraflytningen ser ud som følger:

18. januar (fraflytning) - 26. februar: Indonesien - 27. februar - 7. marts: Danmark - 8. marts - 18. marts: Monaco - 19. marts - 30. marts: Schweiz - 31. marts - 14. april: Danmark - 15. april - 30. april: Malta - 1. maj - 9. maj: Danmark - 10. maj - 18. juni: Frankrig - 19. juni - 27. juni: Danmark - 28. juni - 9. juli: Spanien - 10. juli - 1. august: Danmark (sommerferie) - 2. august - 3. september: USA - 4. september - 19. september: Danmark - 20. september - 3. oktober: UAE - 4. oktober - 15. oktober: Japan - 16. oktober - 31. oktober: Danmark - 1. november - 5. december: Vietnam - 6. december - 19. december: Danmark - 20. december - 31. december: UAE

Den efterfølgende rejseplan er endnu ukendt, men vil forventeligt følge samme mønster, hvad angår mængden af ophold i Danmark.

Det er oplyst, at spørger efter fraflytningen vil opholde sig i Danmark i forbindelse med afholdelse af bestyrelsesmøder, til afholdelse af vinsmagninger og lignende arrangementer gennem sin nystiftede konsulentvirksomhed, samt i forbindelse med ferier. I henhold til spørgers tentative rejseplan for det første år efter fraflytningen, vil der forventeligt være højest 90-120 dage i Danmark, hvoraf majoriteten vil have karakter af ferie.

Det er meget sandsynligt at der vil være mindre ophold i Danmark, end angivet i den tentative rejseplan.

Spørgers holdingselskab, som på nuværende tidspunkt har registreret adresse hos spørger selv, vil i forbindelse med fraflytningen få adresse hos sin revisor.

Det fremgår efterfølgende af det høringssvar, som spørgers repræsentant har afgivet den 26. februar 2021, at spørgers lejlighed er solgt.

Se i øvrigt nedenfor under afsnittet om spørgers opfattelse og begrundelse.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Vi ønsker, at spørgsmål 1 besvares med "Ja".

Ved vurderingen af, hvorvidt den fulde skattepligt anses for ophævet ved fraflytning, tillægges det primært betydning, hvorvidt der fortsat er rådighed over en helårsbolig og sekundært, hvorvidt den subjektive hensigt tilsiger, om der efter fraflytningen fortsat er tilstrækkelig tilknytning til Danmark.

Det vurderes ikke at skulle tillægges betydning, at spørger ikke har til hensigt at etablere sig permanent i et andet land efter fraflytningen.

Opgivelse af bopæl

I forbindelse med den påtænkte fraflytning, opgiver spørger sin helårsbolig i Danmark. Dette sker forventeligt ved et salg af lejligheden. Det følger i den forbindelse af Den juridiske vejledning 2020-2 C. F. 1.2.3. at ophør af bolig ikke er absolut betinget af, at boligen de facto er solgt. Såfremt skatteyderens salgsbestræbelser er "almindelige" og reelle, kan bopælen anses for ophørt. Det følger endvidere af afsnittet, at eksempelvis salg af indbo kan bevirke, at rådigheden over boligen må anses for opgivet.

Spørger etablerer ikke og vil ikke have anden rådighed over anden bolig i Danmark efter fraflytningen.

Subjektive hensigter

Om end det objektive kriterie for ophør af den fulde skattepligt (ophør af bopæl) er opfyldt, og selvom skatteyderens subjektive hensigter i praksis ikke tillægges væsentlig betydning, vurderes spørgers handlinger i dette tilfælde at understrege intentionen om at ophøre af fuld skattepligt til Danmark.

Dette skyldes, at den primære årsag til fraflytningen er, at spørger ikke længere ønsker at være bosiddende i Danmark. Formålet med fraflytningen er således at udforske verden med henblik på at finde ud af, hvor i verden, spørger vil etablere sig i fremtiden. Hermed ønsker spørger ej længere at have hjemsted i Danmark.

Fortsat erhvervsaktivitet

I henhold til Den juridiske vejledning 2020-2 C. F. 1.2.3. kan andre boligformer end en helårsbolig efter omstændighederne statuere fortsat bopæl her i landet, såfremt personen fortsat har en stærk tilknytning her til landet, herunder eksempelvis erhvervsmæssige interesser.

Givet at spørger alene vil bo på hotel under ophold i Danmark, anses det faktum at spørger bevarer sit holdingselskab, H1 Holding ApS, samt vedligeholder sine bestyrelsesposter i Danmark ikke at være til hinder for, at den fulde skattepligt ophører, da der ikke er rådighed over en helårsbolig eller hensigt om at have hjemsted i Danmark.

Vi ønsker, at spørgsmål 2 besvares med "Ja".

Det følger af kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, at personer, der ikke har bopæl i Danmark, ved ophold i Danmark i mindst seks (6) måneder, heri medregnet kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende, anses for fuldt skattepligtige. Det følger herefter direkte af ordlyden, at påtagelse eller udførelse af arbejde under udlandsopholdet afbryder optællingen af ophold i Danmark og efter praksis afbrydes opholdet ligeledes ved hyppige afbrydelser, jf. Den juridiske vejledning C. F. 1.3.6.

Spørger vil efter fraflytningen opholde sig i Danmark i forbindelse med afholdelse af bestyrelsesmøder, til afholdelse af vinsmagninger og lignende arrangementer gennem sin nystiftede konsulentvirksomhed, samt i forbindelse med ferier. I henhold til spørgers tentative rejseplan for det første år efter fraflytningen, vil der forventeligt være mellem 90-120 dage i Danmark, hvoraf majoriteten vil have karakter af ferie.

Det er meget sandsynligt at der vil være mindre ophold i Danmark, end angivet i den tentative rejseplan. Spørger vil således på intet tidspunkt have seks (6) måneder i Danmark, uden at have taget ophold uden for Danmark.

Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, ligestiller personer, der har taget varigt ophold i Danmark med personer med bopæl i relation til den fulde skattepligt, jf. kildeskattelovens forarbejder. En ordlydsfortolkning af ordet "varigt" tilsiger, at der skal være tale om et længerevarende ophold af mere permanent karakter. I henhold til den tentative rejseplan, vil der ikke være tale om et sådant varigt ophold i Danmark, idet opholdene heri landet er af kortere varighed og kontinuerligt afbrydes af udlandsophold.

Om end karakteren af spørgers levevilkår efter fraflytningen isoleret set kan have et ferie-lignende islæt idet formålet er at rejse rundt og udforske verden og i den forbindelse lære og opleve nye ting, anses det ikke konkret som værende ferie eller lignende. Dette skyldes, at denne levestil med rejser og oplevelser bliver spørgers levevilkår i perioden efter fraflytningen og at der således ikke er et reelt arbejde eller lignende at tage på ferie fra.

Derudover må nævnes, at spørger under sine ophold uden for Danmark sporadisk vil besvare mails, afholde telefonmøder og lignende i forbindelse med varetagelse af sine bestyrelsesposter og selskabers aktivitet i Danmark. Ophold af denne karakter anses ikke at kunne anses som ferie eller lignende.

Med henvisning til "International Skatteret" af Aage Michelsen m.fl., nederst s. 188, kan der antageligvis anvendes en analog fortolkning af praksis vedrørende kildeskattelovens § 7, stk. 1, jf. Skd. medd. 1972 p. 139 nr. 104, hvorefter uafbrudt ophold på mere end tre (3) måneder, eller samlede ophold på i alt mere end 180 dage inden for et tidsrum på 12 måneder ikke kan anses for "kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende". I tillæg til det ovenstående, vil det faktum at spørger opholder sig i mere end 180 dage uden for Danmark, således ligeledes resultere i, at spørger ikke indtræder i fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2.

Spørgers repræsentant har den 26. februar 2021 afgivet partshøringssvar. Heraf fremgår:

Til spørgsmål 1

Der er ingen bemærkninger til spørgsmål 1.

Det bliver imidlertid oplyst, at spørgers lejlighed er solgt.

Til spørgsmål 2

Skattestyrelsen lægger i sit udkast til sagsfremstillingen til grund, at spørger ikke har bopæl i Danmark ved afgørelsen af, hvorvidt spørger vil genindtræde i fuld skattepligt i forbindelse med ophold her i landet. Idet spørger ikke vil indtræde i fuld skattepligt i henhold til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 skal opholdets karakter vurderes i henhold til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2 (kontinuerligt ophold i Danmark i 6 måneder, heri medregnet kortvarigt ophold i udlandet af ferie eller lignende).

Skattestyrelsen vurderer i den forbindelse, med henvisning til spørgers tentative rejseplan sammenholdt med spørgers aktiviteter i udlandet, at spørger vil genindtræde i fuld skattepligt fra første opholdsdag efter fraflytningen. Skattestyrelsen vurderer, at *udlandsopholdene har karakter af ferie eller lignende, idet formålet ifølge afsnittet om spørgers egen opfattelse og begrundelse er at rejse rundt og udforske verden*

og i den forbindelse lære og opleve nye ting, samt at spørger under sine udlandsophold sporadisk vil besvare mails, afholde telefonmøder og lignende ændrer ikke ved, at udlandsopholdet har karakter af ferie eller lignende. Der henvises til, at et ophold i Danmark efter praksis stadig har karakter af ferie eller lignende, selvom en person udfører arbejdet i det beskrevne omfang.

Skattepligt efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, indtræder, når personer, der ikke har bopæl i Danmark, opholder sig i Danmark i et tidsrum af mindst seks 6 måneder, heri medregnet kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende. Isoleret set skal der således etableres 1) en periode på 6 måneder med ophold i Danmark, 2) hvor ethvert ophold i udlandet skal anses for kortvarigt og 3) hvor ethvert ophold i udlandes skal anses fore at være ferie eller lignende. Side 2 af 3

Aktiviteten i udlandet

Som angivet i anmodningen om det bindende svar, er formålet med spørgers udrejse efter fraflytningen at rejse rundt for at udforske verden og i den forbindelse blandt andet bruge tiden på at tilegne sig viden gennem research og uddannelse. Om end sådan aktivitet kan have ferielignende karakter, er det ikke spørgers intention, at det er ferie, men vil nærmere have karakter af research for spørgers fremtid. Henset til spørgers øvrige aktiviteter og generelle interesse for samt øje for investering, vil denne research sandsynligvis udløse engagementer i form af enten direkte investeringer i, långivning til eller samhandel med diverse udenlandske virksomheder.

Henses der til praksis i relation til kildeskattelovens § 7, stk. 1, accepteres enkeltstående og sporadisk arbejde som ferie eller lignende, såfremt formålet med et ophold overvejende er begrundet i ferie. Uanset om kildeskattelovens § 7, stk. 1 kan anvendes analogt til fortolkning af kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, må der være en vis formodning for at begrebsdannelsen må kunne støttes på de principper, der anvendes ved forståelsen af ferie lignende. (omkring anvendelsen af kildeskattelovens § 7, stk. 1). I så fald er det vores opfattelse, at opholdets karakter ikke skal vurderes til at være ferie eller lignende, da der ikke er tale om enkeltstående, sporadisk ophold i udlandet og at opholdet ikke kan anses for at være ferie eller lignende, da spørgers ophold vil bære præg af yderligere aktiviteter, der i lyset af ovenstående ville blive vurderes som løbende, indtægtsgivende erhverv (arbejde).

Hyppige afbrydelser

Det følger af Den Juridiske Vejledning afsnit C. F. 1.3.6. (som også gengivet i Skattestyrelsens udkast til sagsfremstillingen under "Lovgrundlag, forarbejder og praksis"), at hyppige afbrydelser af opholdet i Danmark efter omstændighederne kan afbryde opholdet.

I henhold til den i anmodningen angivne tentative rejseplan, vil spørger forventeligt rejse fra Danmark otte (8) gange i løbet af det første år. Det er vores opfattelse, at spørgers påtænkte rejsemønster netop er udtryk for hyppige afbrydelser. Dette skal ligeledes læses i sammenhæng med, at skattepligt til Danmark alene indtræder ved sammenhængende ophold i 6 måneder, jf. for eksempel TfS 1986, 313.

I den pågældende sag var en salgskonsulent ansat ved en dansk arbejdsgiver, men var bosat i (Vest)Tyskland og udførte sit arbejde i Danmark fem dage om ugen for efterfølgende at returnere til sit hjem i Tyskland. Landsskatteretten fandt, at regelmæssigt ophold i hjemmet i Tyskland medførte, at der ikke indtrådte fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3 (nu 2). I forhold til spørgers situation, så kan det anføres, at spørger ligeledes afbryder sig ophold i Danmark og ligeledes vil have regelmæssigt ophold i andre lande end Danmark. Spørgers fokus er i udlandet og ophold i Danmark vil således alene være enkeltstående og sporadiske - og ofte have karakter af ferie.

Udlandsopholdets varighed

Skattestyrelsen henviser i sit udkast til sagsfremstillingen under "Lovgrundlag, forarbejder og praksis" til spørgsmål 2 i uddraget fra Den Juridiske Vejledning 2021-1, afsnit C. F. 1.2.2. til skd. 1972.21.139, hvorefter uafbrudt ophold på mere end 3 måneder, eller samlede ophold på i alt mere end 180 dage inden for et tidsrum på 12 måneder ikke kan anses for "kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende". Dette stammer fra praksis vedrørende fortolkningen af kortvarigt ophold i Danmark på grund af ferie eller lignende med henvisning til kildeskattelovens § 7, stk. 1. Dette berøres ikke umiddelbart yderligere i Skattestyrelsens udkast til sagsfremstillingen.

I vores anmodning om bindende svar henviser vi til kilder, som taler for en analog fortolkning af praksis vedrørende kildeskattelovens § 7, stk. 1 til brug for vurderingen af, hvad der skal forstås ved kortvarigt ophold i udlandet i relation til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2. Vi forstår, at der ikke er klarhed over, hvorvidt en sådan analog fortolkning kan finde anvendelse generelt og vi forstår ligeledes, at en sådan analog fortolkning i visse tilfælde kan have utilsigtede konsekvenser for skatteyderen. Det er dog vores forståelse, at disse argumenter har til hensigt at beskytte skatteyderen, idet anvendelsen af den analoge fortolkning i enkelte tilfælde kan resultere i fuld dansk skattepligt, på trods af mere ophold i udlandet end i Danmark.

Der henvises til International Skatteret af Aage Michelsen m.fl., nederst s. 188, hvoraf fremgår: "Det anses nærliggende at antage, jf. således Hinze i SO 1979, p 207, at sætningen i § 1, stk. 1, nr. 2,"heri medregnet kortvarige ophold pga. ferie eller lignende", kan fortolkes på samme måde som sætningen i kildeskatteloven § 7, stk. 1, 2. pkt.: Som sådant ophold anses ikke kortvarige ophold på grund af ferie eller lignende."

Der henvises også til Skatteretten, Malene Kerzel, 8. udgave, side 725: "Udtrykket kortvarigt ophold i udlandet er også anvendt i kildeskatteloven § 7, stk. 1. Det må imidlertid anses for tvivlsomt, om udtrykket skal fortolkes i overensstemmelse med praksis vedr. § 7, stk. 1, idet resultatet i givet fald kunne blive indtræden af fuld skattepligt til Danmark selvom skatteyder opholdt sig mere i udlandet end i Danmark".

Såfremt Skatterådet er enige i Skattestyrelsens udkast til sagsfremstillingen vil en sådan situation netop opstå. Henset til spørgers tentative rejseplan, vil der forventeligt være mellem 90 og 120 dage med ophold i Danmark og sandsynligvis mindre. Dette efterlader minimum 245 dage til ophold i udlandet. Uagtet om Skatterådet finder, at forståelsen af kortvarigt ophold grundet ferie eller lignende er den samme for kortvarigt ophold i Danmark efter kildeskattelovens § 7, stk. 1, som for kortvarigt ophold i udlandet efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, vil spørger efter fraflytningen have majoriteten af sit ophold uden for Danmark. Det er således vores opfattelse, at dette skal tillægges stor betydning ved vurderingen af, hvorvidt spørger vil blive anset for at genindtræde i fuld skattepligt med det påtænkte rejsemønster.

Derudover kan det fremføres, at af ordlyden af kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, kan alene medregnes *kortvarige* ophold i udlandet, hvilket efter vores opfattelse medfører, at en situation som den beskrevne, hvor majoriteten af opholdet er i udlandet, ikke kan statuere skattepligt efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2.

Af praksis, særligt TfS 2009, 231HR (SKM2009. 30. HR), følger det, at et kortvarigt ophold i udlandet for at ordne en række praktiske ting af privat karakter i forbindelse med en flytning til Danmark, skal medregnes ved opgørelsen af 6 måneder i henhold til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2. Spørger har sit primære ophold uden for Danmark og opholdenes karakter er ikke alene at ordne enkelte praktiske ting, men derimod spørgers hverdag (der henvises til den oprindelige anmodning for en nærmere beskrivelse af denne hverdag).

Slutteligt kan det anføres, at spørger i en overgangsperiode (2021) vil have mere ophold i Danmark og at mængden af ophold i Danmark løbende vil blive mindre, hvilket efter vores opfattelse taler for, at opholdet i Danmark ikke skal anses for at medføre skattepligt.

Opsummerende

Det er vores opfattelse, at spørgers aktivitet kombineret med ophold i Danmark, herunder særligt henset til hyppige afbrydelser af opholdet i Danmark som påtænkt, ikke skal medføre genindtræden i skattepligt efter kildeskatteovens § 1, stk. 1, nr. 2, da der efter vores opfattelse ikke er kontinuerligt ophold i Danmark i seks (6) måneder heri medregnet kortvarige ophold i udlandet. Dette er opsummerende begrundet med 1) at spørgers ophold i udlandet ikke kan karakteriseres som ferie eller lignende, 2) at majoriteten af spørgers ophold vil være i udlandet, hvorfor ophold i udlandet ikke kan kvalificeres som kortvarige ophold t samt 3) at spørger afbryder sine ophold i Danmark hyppigt, hvorfor perioden ikke kan anses for sammenhængende.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at spørgerens fulde skattepligt - ud fra beskrivelsen af spørgers situation - ophører ved fraflytningen fra Danmark.

Begrundelse

Ved vurdering af om den danske skattepligt ophører i forbindelse med fraflytning til udlandet, lægges der i praksis størst vægt på, om spørgeren har bevaret sin rådighed over en helårsbolig.

Det gælder også i de tilfælde, hvor en person efter fraflytningen fra Danmark ikke tager fast ophold i et andet land, og således ikke bliver fuldt skattepligtig til et andet land.

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

Det bemærkes i denne sammenhæng, at bopæl efter omstændighederne også kan statueres i forbindelse med fx

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

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

Det er oplyst, at spørger planlægger at fraflytte Danmark i januar 2021. I forbindelse med fraflytningen har spørger sat sin lejlighed til salg og påtænker i den forbindelse at sælge størstedelen af sine møbler og inventar med boligen.

Det inventar og øvrige personlige ejendele, som ikke medtages ved fraflytningen, vil forventeligt blive opbevaret hos familie og/eller venner, i et depotrum eller sælges eller udlånes.

Spørgers repræsentant har den 26. februar 2021 afgivet høringssvar. Heri fremgår, at spørgers lejlighed er solgt.

Spørger har ingen partner/samlever i Danmark og har ej heller boligmulighed ved familie eller venner i Danmark.

Da spørger efter det oplyste opgiver sin bopæl her i landet i forbindelse med sin fraflytning fra Danmark, finder skattestyrelsen, at den fulde skattepligt efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, må anses for ophørt.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at spørgers ophold i Danmark (ferie, deltagelse i bestyrelsesmøder, afvikling af vinsmagninger og lignende) og efterfølgende ophold i udlandet ikke medfører, at spørger genindtræder i fuld skattepligt til Danmark.

Begrundelse

Det lægges ved besvarelsen til grund, at spørger ikke efter fraflytning på ny erhverver sig en bopæl i Danmark.

Det bemærkes i denne sammenhæng, at bopæl efter omstændighederne også kan statueres i forbindelse med fx

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

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 bemærkes også, at en bopæl ville udløse fuld skattepligt i Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, stk. 1, idet de beskrevne erhvervsmæssige aktiviteter i Danmark ikke vil have den fornødne karakter af kortvarige ophold i forbindelse med ferie eller lignende.

Herefter vurderes spørgsmålet om fuld skattepligt alene i forhold til opholdsbestemmelsen i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2.

Efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, er personer, der uden at have bopæl her i landet, fuldt skattepligtige i Danmark, når de opholder sig her i et tidsrum af mindst 6 måneder, heri medregnet kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende.

Det er oplyst, at spørger efter fraflytningen vil opholde sig i Danmark i forbindelse med afholdelse af bestyrelsesmøder, til afholdelse af vinsmagninger og lignende arrangementer gennem sin nystiftede konsulentvirksomhed, samt i forbindelse med ferier. I henhold til spørgers tentative rejseplan for det

første år efter fraflytningen, vil der forventeligt være mellem 90 -120 dage i Danmark, hvoraf majoriteten vil have karakter af ferie.

Det oplyses desuden, at det er meget sandsynligt, at der vil være mindre ophold i Danmark, end angivet i den tentative rejseplan.

Efter kildeskattelovens § 8, stk. 1, indtræder skattepligten for de i § 1, nr. 2, nævnte personer fra begyndelsen af det ophold her i landet, der begrundes skattepligten.

Skattestyrelsen bemærker, at kortvarige ophold i udlandet i forbindelse med ferie eller lignende medregnes ved opgørelsen af det samlede ophold i Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2. Ved opgørelsen heraf skal der henses til karakteren af de enkelte udlandsophold.

Skattestyrelsen bemærker, at de enkelte udlandsophold alle kan anses for kortvarige. Således er det længste ophold i den tentative rejseplan på 39 dage (fra den 10. maj til den 18. juni 2021).

Som sagen er oplyst, vurderer Skattestyrelsen, at udlandsopholdene har karakter af ferie eller lignende, idet formålet ifølge afsnittet om spørgers egen opfattelse og begrundelse er at rejse rundt og udforske verden og i den forbindelse lære og opleve nye ting.

At spørger under sine udlandsophold sporadisk vil besvare mails, afholde telefonmøder og lignende ændrer ikke ved, at udlandsopholdet har karakter af ferie eller lignende. Der henvises til, at et ophold i Danmark efter praksis stadig har karakter af ferie eller lignende, selvom en person udfører arbejdet i det beskrevne omfang.

Skattestyrelsen finder på den baggrund, at opholdet i Danmark skal anses som et langt sammenhængende ophold, der ikke afbrydes af de kortvarige ophold i udlandet, der efter styrelsens opfattelse alene har karakter af ferie. Skattestyrelsen henser til, at spørger ikke har etableret sig i et andet land, og at spørger ifølge sin tentative rejseplan vedvarende og med jævnlige mellemrum vender tilbage til Danmark efter sine kortvarige udlandsophold.

Skattestyrelsen lægger derfor til grund, at spørger i forbindelse med sit første ophold efter fraflytningen tager ophold i Danmark i mindst 6 måneder, heri medregnet kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende, anses for fuldt skattepligtige, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2.

Skattestyrelsens bemærkninger til spørgers parthøringssvar af 26. februar 2021:

Der foreligger ikke en praksis på dette område, der giver en vejledning for, i hvilket omfang et kortvarigt ophold i udlandet kan medregnes til ophold i Danmark, men Skattestyrelsen bemærker, at kortvarige ophold i udlandet efter ordlyden i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, medregnes til opholdet her i landet.

Henset til opholdenes karakter af ferie (modsat arbejde), at de enkelte ophold i udland i sig selv er kortvarige og til spørgers rejse- og opholdsmønster, lægger Skattestyrelsen ud fra en konkret vurdering til grund, at feriedage i udlandet kan medregnes i opholdet i Danmark.

Skattestyrelsen bemærker, at spørgers henvisning til Højesteretsdommen TfS 2009, 231HR (SKM2009. 30. HR), ikke kan føre til et andet resultat. Af dommen følger, at et kortvarigt ophold i udlandet for at ordne en række praktiske ting af privat karakter i forbindelse med en flytning til Danmark, skal medregnes ved opgørelsen af de 6 måneder i henhold til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2. At omstændighederne omkring spørgers rejse- og opholdsmønster er anderledes for spørger, end det var tilfældet i højesteretsdommen, kan ikke tages til indtægt for, at spørgers kortvarige ophold i udlandet ikke skal medregnes til opholdet i Danmark.

Skattestyrelsen fastholder derfor sin indstilling.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Nej".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

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,

(...)"

Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. F. 1.2.1 (uddrag):

(...)

"Bopæl

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

Så det er både

- 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 og SKM2019. 290. 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 og SKM2018. 156. 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 om medarbejdere på trænings- og uddannelsesophold i Danmark og SKM2014. 745. SR om 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.

Udenlandske 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. Volontørernes 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.

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."

(---)

Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. F. 1.2.3 (uddrag)

(---)

"Regel

Om skattepligten ophører ved fraflytning, afgøres ud fra, om den skattepligtige har bevaret bopæl her i landet. Se KSL § 1, stk. 1, nr. 1.

Se også

Se også afsnit C. F. 1.2.1 om, hvad der forstås ved bopæl.

Rådighed over helårsbolig

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, medmindre skatteyderen har haft til hensigt at bosætte sig varigt i udlandet. Se fx TfS 1991, 132 LSR og SKM2016. 168. BR, hvor der var en skærpet bevisbyrde for, at personen var fraflyttet. Se også SKM2019. 118. BR.

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.

Eksempel

En skatteyder ville ophøre med sin fulde skattepligt, selvom han efter fraflytningen til Sverige ville drive erhverv i Danmark. Skatteyderen ville opsiges sin hidtidige lejebolig i Danmark og rådede ikke længere over bolig i Danmark. Se SKM2013. 545. SR.

Helt særlige omstændigheder kan begrunde ophør af skattepligt, selvom rådigheden over boligen bevares efter fraflytningen fra Danmark. Se fx UfR 1982, 708 ØLD.

3-års-reglen

I praksis kan en person - i stedet for en endelig afhændelse af boligen - vælge at udleje/fremleje boligen uopsigeligt i mindst 3 år. Lejemålet må ikke kunne opsiges af udlejer i denne periode.

Personen skal være afskåret fra at råde over boligen i en periode på minimum 3 år. Det har fx ingen betydning, at personens udlandsophold overstiger 3 år, hvis boligen ikke har været udlejet uopsigeligt i mindst 3 år.

Eksempel

Udleje i under 3 år - skattepligten blev opretholdt.

En skatteyder opholdt sig i 7 år i udlandet med sin familie, og havde ikke anden tilknytning til Danmark end sit parcelhus. Den fulde skattepligt blev opretholdt, fordi huset udelukkende havde været udlejet i perioder på under 3 år. Se TfS 1992, 316 HR.

Eksempel

Udleje i under 3 år - skattepligten ophørte på grund af særlige omstændigheder.

Hvis der er meget klare indikationer på, at en skatteyder og dennes eventuelle familie har til hensigt at blive fast boende i udlandet, kan der i særlige tilfælde ses bort fra 3-års-betingelsen. I så fald anses bopælen for ophørt, selv om 3-års-betingelsen ikke er opfyldt. Se TfS 1998, 652 LSR og SKM2014. 808. LSR.

Det kan også forekomme, at lejekontrakten ikke er reel, og kun dækker over en proformaudlejning. I så fald er bopælen i Danmark opretholdt. Se UfR 1976, 925 HR.

Det strider ikke imod den såkaldte 3-års regel, hvis

- udlejerens klausulerer lejemålet så det kan opsiges af ham med et kortere varsel end 3 år, hvis boligen sælges og som følge heraf overtages af en ny ejer i umiddelbar fortsættelse heraf
- lejemålet forinden udløbet af 3-års-perioden opsiges af lejerens, eller lejemålet ophører af anden grund - fx på grund af lejerens død - og nyt lejemål herefter indgås bindende for udlejerens for den resterende del af 3-års-perioden, eller

- udlejeren tilkendegiver at vende tilbage til Danmark efter 3-års-periodens udløb.

Se TfS 1994, 217 TS.

Se også

Se også SKM2015. 486. BR, hvor en pilots skattepligt - ud fra en samlet vurdering - blev opretholdt, selv om dennes andelsbolig var udlejet uopsigeligt i 3 år med forkøbsret til dennes bror.

Skæringstidspunkt, når boligen afhændes

Det er vigtigt at få afklaret, hvornår bopælen skal anses for opgivet, når den hidtidige helårsbolig er sat til salg ved fraflytningen, men endnu ikke solgt.

Ophør af bolig er ikke absolut betinget af, at boligen er solgt. Det afgørende er salgsbestræbelserne sammenholdt med skatteydernes faktiske flytning til et andet land. Fx kan salg af indbo eller flytning af indbo til det andet land bevirke, at rådigheden over boligen må anses for opgivet forudsat, at salget gennemføres på et senere tidspunkt.

I en sag blev bopælen anset for opgivet, da det kunne lægges til grund, at skatteyder havde haft en hensigt om varigt at bosætte sig i udlandet. Se UfR 1982, 708 ØLD.

Hvis en person har ydet almindelige salgsbestræbelser, uden at det er lykkedes for denne at afhænde den tidligere bolig, fx fordi ejendomsmarkedet er gået i stå, kan dette efter omstændighederne tages som udtryk for, at personen - trods det manglende salg - har haft til hensigt at bosætte sig varigt i udlandet. Det gælder dog fx ikke, hvis prisen er sat urealistisk højt, og hvis det af den grund må antages, at salgsbestræbelserne kun er proforma.

Se også

Se også TfS 1987, 333 HR og TfS 2000, 168 LSR om fastlæggelse af fraflytningstidspunktet.

Hvis skatteyderen efter sin fraflytning rent faktisk disponerer over den bolig, der er sat til salg, fører dette som udgangspunkt til, at bopælen anses for opretholdt, indtil den pågældende endeligt mister rådigheden over boligen. Se TfS 1994, 232 VLR.

Flere helårsboliger

Hvis en person råder over flere helårsboliger, skal den pågældende afhænde dem alle, fx sælge eller udleje boligerne uopsigeligt i mindst 3 år. Ellers bliver skattepligten efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, opretholdt.

Udlejningsejendomme

Ved fraflytningen skal en person ikke afhænde sine udlejningsejendomme, selvom de indeholder lejligheder til beboelse. Dog skal den pågældende kunne dokumentere, at vedkommende ikke gennem sin udlejningsvirksomhed har privat rådighed over en beboelse. Hvis en bestemt lejlighed har tjent til beboelse for denne person, skal den pågældende afskære sig rådigheden over lejligheden ved enten at sælge lejligheden eller at leje den ud uopsigeligt i mindst 3 år. Se SKM2011. 417. ØLR

Særligt om sommerhuse

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. Se afsnit C. F. 1.2.1.

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.

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.

Forbliver ægtefællen i Danmark og tager bolig i et sommerhus, udgør dette som udgangspunkt en fortsat bopæl her i landet for den ægtefælle, der fraflytter til udlandet. Se SKM2009. 583. BR og SKM2017. 103. BR.

Hvis sommerhuset rent faktisk har fungeret som skatteyderens bolig, bliver bopælen anset som bevaret ved fraflytningen. Se TfS 1985, 169 LSR. Det gælder også, selv om begge ægtefællerne fraflytter. Se også SKM2016. 212. BR.

Efter omstændighederne kan det ikke tillægges betydning, at en helårsbolig får ændret status til sommerhusbeboelse. Se TfS 1996, 51 HR.

Pensionister, der fraflytter Danmark

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 afsnit C. F. 1.2.1.

Ved afgørelsen af, hvorvidt sommerhuset statuerer bopæl for en pensionist, lægges der vægt på den pågældendes tidligere og/eller nuværende anvendelse.

Hvis sommerhuset rent faktisk har tjent som bolig for en person, anses bopælen for bevaret ved fraflytningen. Se TfS 1985, 169 LSR. Det har den konsekvens, at den pågældende skal afstå sit sommerhus i forbindelse med fraflytning, for at komme ud af fuld skattepligt.

Forbliver ægtefællen i Danmark og tager bolig i et sommerhus, udgør dette som udgangspunkt fortsat en bopæl her i landet for den ægtefælle, der fraflytter til udlandet. Se SKM2009. 583. BR.

Familieforhold

Ægtefæller

Hvis en ægtefælle flytter til udlandet, uden at dette sker i forbindelse med en egentlig ophævelse af samlivet, anses den pågældende ægtefælle i skattemæssig henseende sædvanligvis for at have bevaret bopælen her, hvis den tilbageværende ægtefælle opretholder det fælles hjem.

Eksempel

En skatteyder, der arbejdede igennem cirka 4 år i forskellige europæiske lande, ejede sammen med sin ægtefælle en ejendom. Ægtefællen blev boende på ejendommen med deres fælles barn. Retten fandt, at skattepligten aldrig var ophørt. Se SKM2018. 290. BR.

Det gælder dog ikke, hvis den tilbageværende ægtefælle kun har udsat sin udrejse fra landet af særlige grunde, fx for at færdiggøre arbejde eller uddannelse. Hvis den anden ægtefælles forbliven her i landet har midlertidig karakter, og er det klart, at den første ægtefælle ved sin udrejse har til hensigt at blive bosiddende i et andet land, ophører skattepligten for denne ved udrejsen. Se TfS 1986, 299 ØLR og modsat SKM2018. 290. BR, hvor det ikke blev tillagt vægt, at den anden ægtefælle var forblevet i parrets fælles ejendom på grund af deres fælles barns handicap, da det ikke var et forhold af midlertidig karakter.

Er samlivet mellem ægtefællerne faktisk ophævet, har den udrejste ægtefælle ikke bevaret sin bopæl i Danmark.

Lever ægtefællerne faktisk adskilt, opstår spørgsmålet, om der i denne sammenhæng, foreligger faktisk samlivsophævelse.

Om samlivet ved faktisk adskillelse anses for ophævet, beror på en konkret vurdering, men som udgangspunkt skal samlivet være ophævet som følge af en uoverensstemmelse mellem ægtefællerne.

Samlivet anses derfor som udgangspunkt ikke for ophævet, hvis ægtefællerne lever faktisk adskilt som følge af deres erhverv, fordi adskillelsen ofte vil være af midlertidig karakter. Se TfS 1990, 560 LR og TfS 1991, 248 VLR, hvor fraflytning skyldtes forretningsmæssige hensyn.

Det kan have betydning, at en person efter fraflytninger fortsat betaler for huslejen. Se SKM2014. 802. BR, hvor retten lagde til grund, samlivet med den tidligere ægtefælle ikke reelt var ophørt.

Se også

Se også afsnit C. A. 8.1 - Overordnet om ægtefællebeskatning.

Samboende

Er der tale om papirløse samlivsforhold, beror den fraflyttedes fortsatte bopæl på en konkret vurdering af samlivsforholdets karakter. Se TfS 1987, 25 LSR. Er der tale om et ægteskabslignende forhold, indebærer opretholdelsen af det fælles hjem, at den person der udrejser fra Danmark, anses for at have bevaret sin bopæl her i landet.

I andre tilfælde afhænger spørgsmålet, om bopælen er opretholdt, af en samlet vurdering af de foreliggende omstændigheder, fx erhvervsmæssige interesser og øvrig tilknytning til det andet land.

Det kan have betydning, at den pågældende efter fraflytninger fortsat betaler for huslejen. Se SKM2014. 802. BR, hvor retten lagde til grund, samlivet med den tidligere ægtefælle ikke reelt var ophørt.

Bopæl hos forældre

Hvis en person, der har boet hos sine forældre midlertidigt (i en kortere periode) flytter til udlandet uden at etablere fast bopæl der, vil den pågældende normalt anses for at have opretholdt sin bopæl i Danmark, hvis boligmuligheden hos forældrene bevares under udlandsopholdet. Se SKM2001. 22. LSR.

Det afgøres i øvrigt ud fra en konkret vurdering, om den pågældende har bevaret sin bopæl hos forældrene ved fraflytningen fra Danmark.

Det har ingen selvstændig betydning, hvis personen fx af praktiske grunde opretholder en postadresse hos forældrene, hvis det i øvrigt står klart, at personen ikke længere har til hensigt at bo hos forældrene.

Skatteyderes hensigter

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 boligen efter fraflytningen.

Skatteyderes subjektive hensigter er dog under tiden også tillagt betydning.

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.

For eksempel fik skatteyderens fortsatte rådighed over et sommerhus betydning for opretholdelsen af bopæl her i landet. Se SKM2010. 47. VLR.

Skatteyderes subjektive hensigter har betydning, hvor den pågældende kun har en delvis rådighed over helårsbolig eller har en atypisk tilknytning til Danmark efter fraflytning. Det gælder fx, hvis personen alene har en boligmulighed hos forældre eller familie.

Omvendt, hvis det står klart at personen, efter fraflytning fra Danmark, har til hensigt varigt at bosætte sig i et andet land, vil en atypisk eller mere diffus rådighed over bolig fx gennem forældre eller anden familie ikke kunne statuere fortsat bopæl her i landet.

Rådigheden over en bolig, tilhørende en bror, var ikke tilstrækkelig til at statuere bopæl, da det stod klart, at fraflytningen til USA var sket for at tage varigt ophold og drive en ny virksomhed dér. Se SKM2009. 482. VLR.

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

(---)"

Afgørelser

SKM2017. 691. SR

En advokat fraflytter Danmark, og havde efter fraflytningen ikke længere rådighed over bolig i Danmark. Hermed ophørte advokatens skattepligt til Danmark. Det var uden betydning, at advokatvirksomheden endnu ikke var fuldt afviklet ved fraflytningen. Advokaten ville efter fraflytningen kun opholde kortvarigt sig her i landet og ville alene være begrænset skattepligtig her. Advokaten ville ikke have hjemsted i Danmark efter den dansk-y-landske DBO.

Spørgsmål 2

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

Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. F. 1.2.2 (uddrag):

(...)

"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, SKM2015. 290. SR og SKM2018. 156. 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 erhvervsmæssige 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. xSe tillige SKM2020. 509. LSR, hvor Landsskatteretten lagde til grund, at en person havde taget ophold i Danmark, selvom skattemyndighederne ikke havde kunnet udarbejde en opgørelse, der viste, at den pågældende havde taget ophold efter KSL § 7, stk. 1, 1. pkt. Personen havde ikke fremlagt dokumentation for, at han havde været fuld skattepligtig til eller haft skattemæssigt hjemsted i andre lande end Danmark. Der blev lagt vægt på en række omstændigheder, herunder at den pågældende havde etableret et bofællesskab her i landet med sin daværende kæreste, og dermed havde helårsbolig til rådighed. I perioden fik personen sit første barn med sin daværende kæreste. Henset hertil og til oplysninger om hans erhvervsmæssige forhold, fandt Landsskatteretten efter en samlet vurdering, at der var en stærk formodning for, at personen havde taget ophold i Danmark, jf. KSL § 7, stk. 1, og at det påhvilede denne at afkræfte dette, hvilket ikke var sket.x

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, SKM2007. 353. SR og SKM2019. 65. 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 daglange 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 helejdet 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 statuerer 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 erhvervsen 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."

(---)

Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. F. 1.2.2 (uddrag):

.

(---)

"6-måneders-regel"

Personer, der ikke har bopæl her i landet, bliver fuldt skattepligtige, når de opholder sig her i et tidsrum af mindst 6 måneder, heri medregnet kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende. Se KSL § 1, stk. 1, nr. 2.

Opgørelse af 6-måneders perioden

Skattepligten indtræder ved et sammenhængende ophold på 6 måneder. I 6-månedersopholdet medregnes kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende.

Tager den pågældende arbejde under opholdet i udlandet afbrydes 6-månedersopholdet efter KSL § 1, stk. 1, nr. 2.

Hyppige afbrydelser af opholdet i Danmark kan efter omstændighederne også afbryde opholdet.

Landsskatteretten har afgjort, at en person, der var bosat i Tyskland og arbejdede som salgskonsulent her i landet gennem ugen fra mandag kl. 12.00 til fredag kl. 17.00, hvorefter den pågældende tilbragte weekenden i hjemmet i Tyskland, efter omstændighederne ikke var fuldt skattepligtig som følge af opholdet. Se TfS 1986, 313 LSR.

Se også SKM2013. 545. SR.

Den konkrete anledning til opholdet her i landet er uden selvstændig betydning.

Selv om opholdet er ufrivilligt som følge af pasinddragelse eller andre tvungne omstændigheder som fx sygdom, vil skattepligten indtræde som følge af opholdet, hvis det varer mindst 6 måneder. Se TfS 1987, 464 DEP og TfS 1988, 154 LSR.

Bemærk

I tilfælde af dobbeltdomicil vil en DBO dog typisk medføre, at en skatteyder under et ufrivilligt ophold må anses for skattemæssigt hjemmehørende i det pågældende udland. Se C. F. 1.2.1 om dobbeltdomicil og C. F. 8.2.2.4 om OECD's modeloverenskomst artikel 4 om skattemæssigt hjemsted.

Skattepligtens indtræden og ophør

Hvis en person opholder sig her i landet ud over de 6 måneder, så indtræder skattepligten fra begyndelsen af 6 måneders opholdet. Se KSL § 8, stk. 1.

Skattepligten varer indtil opholdet ophører. Se LSRM 1983, 157 SSR.

Hvis personen efterfølgende erhverver sig bolig og dermed overgår til fuld skattepligt efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1, medregnes tiden efter, at den pågældende har erhvervet bopæl, ved opgørelsen af 6-måneders perioden. Se LSRM 1983, 157 SSR og SKM2013. 729. SR.

I tilfælde, hvor det ikke allerede fra opholdets begyndelse her i landet er sikkert, at opholdet kommer til at strække sig over mindst 6 måneder, foretages beskatningen indtil videre efter reglerne i KSL § 2 om begrænset skattepligtige. Først når det viser sig, at opholdet bliver udstrakt, eller har strakt sig over mindst 6 måneder, foretages beskatningen med virkning fra opholdets begyndelse efter reglerne for fuldt skattepligtige personer.

Hvis en indkomst knytter sig til opholdet her i landet, men er forudbetalt, er den efter omstændighederne skattepligtig efter KSL § 1, stk. 1, nr. 2.

(---)"

Afgørelser

SKM2009. 30. HR

En fodboldspiller blev anset for skattepligtig af et "Sign on fee" på 3,3 mio. kr., som han fik udbetalt af en dansk klub ved kontraktindgåelsen. Fodboldspilleren boede og spillede i England under forhandlingerne om kontrakten, men fløj hjem til underskrivelse og begyndte straks at spille for sin danske klub. Han boede de første måneder på hotel/hos forældre, samtidig med at han afviklede sine forhold i England. Han blev straks ved sin ankomst til Danmark, umiddelbart før kontraktunderskrivelsen - anset for at påbegynde sit ophold i Danmark af mindst 6 måneders varighed. Dette ophold blev ikke anset for afbrudt ved kortvarige besøg i England, hvorfor han blev anset for fuldt skattepligtig efter KSL § 1, stk. 1, nr. 2.

SKM2008. 432. ØLD

Skatteyderen arbejdede i 1999 og 2000 som lastbilchauffør for et dansk selskab. Indtil marts 1999 var han tilmeldt folkeregisteret på sine forældres bopæl i Danmark, hvorefter han meldte fraflytning til England. Skatteyderen kunne ikke godtgøre, at han opgav sin bopæl i Danmark, fordi han havde haft og rent faktisk benyttet en boligmulighed hos sine forældre i et ikke uvæsentligt omfang.

TfS 1993, 92 VLR

En skatteyder udrejste til Spanien i 1976 og opgav sin hidtidige bolig i Danmark samtidig med, at han anskaffede en lejlighed i Spanien på 40 m². Den fulde skattepligt til Danmark blev anset for bevaret efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, da det blev lagt til grund, at skatteyderen havde ophold i Danmark i langt videre omfang end i Spanien, at han havde haft erhvervsmæssige interesser i Danmark i form af et anpartsselskab, at han under sine ophold i Danmark har varetaget ledelsen af selskabet, at han har kunnet bo i selskabets lokaler, at han også havde haft personlig tilknytning til Danmark (bopælsmulighed hos fraskilt hustru, der stadig var direktør i selskabet).

TfS1991, 308 ØLR

En skatteydere flytning til Frankrig blev tilsidesat, da han havde opretholdt en sådan tilknytning til Danmark, at han havde bevaret sin fulde skattepligt i efter KSL § 1, nr. 1. (Vekslede boligmuligheder).

SKM2020. 509. LSR

Sagen angik, om klageren i en tilflytningssituation var fuldt skattepligtig til Danmark i perioden 1. januar 1999 til 31. december 2006. Landsskatteretten fandt, at SKAT havde godtgjort, at klagerens fulde skattepligt til Danmark i henhold til KSL § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, 1. pkt., indtrådte den 20. juli 2001, og at klageren derfor var fuldt skattepligtig til Danmark i perioden fra den 20. juli 2001 til den 31. december 2006. Hvad angik perioden forud for den 20. juli 2001, havde SKAT ikke kunnet udarbejde en opgørelse, der viste, at klageren allerede den 1. januar 1999 havde taget ophold her i landet i henhold til KSL § 7, stk. 1, 1. pkt. Heroverfor stod imidlertid, at klageren heller ikke for denne periode havde fremlagt dokumentation for, at han havde været fuldt skattepligtig til eller havde haft skattemæssigt hjemsted i andre lande end Danmark. Klageren havde senest den 1. januar 1999 etableret bofællesskab med B og havde dermed helårsbolig til rådighed i Danmark fra dette tidspunkt. Klageren fik sit første barn med B [dato] 1999. Henset hertil og til de af SKAT oplyste omstændigheder om klagerens forhold i øvrigt, herunder hans erhvervsmæssige forhold, fandt Landsskatteretten efter en samlet vurdering, at der var en så stærk formodning for, at klageren allerede den 1. januar 1999 havde taget ophold i Danmark, jf. KSL § 7, stk. 1, 1. pkt., at det påhvilede ham at afkræfte dette. Da klageren ikke var fremkommet med objektive kendsgerninger til støtte for sine oplysninger, og da han havde modsat sig udlevering af noget materiale, der var blevet beslået i London af det engelske politi, fandt Landsskatteretten, at klageren ikke havde

afkræftet, at han allerede den 1. januar 1999 havde taget ophold i Danmark, jf. KSL § 7, stk. 1, 1. pkt. For indkomstårene 1999 - 2004 fandt Landsskatteretten, at SKAT havde været berettiget til at foretage forhøjelsen i medfør af SFL § 27, stk. 1, nr. 5, og at varslingsfristen i stk. 2 var overholdt. Efter en konkret væsentlighedsvurdering fandt Landsskatteretten endelig, at SKATs afgørelse ikke var ugyldig på grund af ulovlig behandling af personoplysninger.

TfS1988,411. LSR

En skatteyder og hans hustru rejste i 1993 til Spanien, hvor de lejede et hus på helårsbasis og ved F54-erklæring dokumenterede fuld skattepligt til Spanien. 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 skatteyderen havde bolig til rådighed i sommerhalvåret, og da det dermed forbundne arbejde udgjorde eksistensgrundlaget for familien, og da vinteropholdet i Spanien måtte antages at have en mere passiv og feriemæssig karakter, fandtes skatteyderen at være fuldt skattepligtig her til landet efter bopælsreglen.

SKM2011. 368. SR

Skatterådet tog stilling til, hvornår en række forskellige boligformer kunne statuere bolig for udenlandsk arbejdskraft, der midlertidigt arbejdede i Danmark (trænings- og uddannelsesophold). Medarbejdere, der under trænings- og uddannelsesopholdet selv lejede en lejlighed ville få bopæl i Danmark. Medarbejderne fik dermed helårsbolig til rådighed, og boligen ville i forbindelse med ophold kunne statuere bopæl. Var lejeperioden ikke ganske kort (1-2 måneder) ville medarbejderen blive anset for at have erhvervet bopæl her i landet. Hvis lejligheden derimod blev stillet til rådighed af arbejdsgiveren, kunne den pågældende efter omstændighederne ikke anses for at have erhvervet bopæl her i landet. Ved besvarelsen blev det lagt til grund at medarbejderen bevarede sin bopæl i hjemlandet, at der var tale om et ophold under 6 måneder, at personen efter endt ophold i Danmark tager tilbage til hjemlandet, og at medarbejderen ikke tager sin familie med til Danmark under sit ophold. Boligen blev i dette tilfælde anset som et led i den midlertidige indstationering. Tilsvarende ville en hotellejlighed og fast hotelværelse, der blev stillet til rådighed af arbejdsgiveren, ikke statuere bopæl her i landet."