

Udskriftsdato: 18. december 2025

AFG nr 10166 af 21/11/2023 (Gældende)

Flytning til Storbritannien - skattepligt - hjemsted -overdragelse af anparter til ægtefælle - succession

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 23-1308508

Flytning til Storbritannien - skattepligt - hjemsted -overdragelse af anparter til ægtefælle - succession

Spørger havde bevaret rådigheden over helårsbolig i Danmark, efter han fik en bolig til rådighed i Storbritannien i september 2023. Spørger havde således bopæl i Danmark også efter september 2023, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. Da spørger ikke havde opgivet sin bopæl her i landet, kunne den fulde skattepligt efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, således ikke anses for ophørt. Skatterådet kunne derfor bekræfte, at spørger fortsat var fuldt skattepligtig til Danmark efter den 4. september 2023, hvor han fik arbejde og bolig i Storbritannien, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

På baggrund af en helhedsvurdering af Spørgers personlige og økonomiske interesser fandt Skatterådet, at det ikke var muligt at finde Spørgers midtpunkt for livsinteresser, jf. den dansk-britiske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 4, stk. 2, litra a). Spørger ville fremadrettet løbende opholde sig hyppigere i Storbritannien end i Danmark (125 dage mere i Storbritannien end i Danmark årligt). Skatterådet fandt på denne baggrund, at Spørger efter reglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien, artikel 4, stk. 2, litra b), måtte anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i Storbritannien, da det var i denne stat, hvor han fremadrettet sædvanligvis, dvs. i overvejende grad, havde ophold. Skatterådet kunne således bekræfte, at Spørger efter flytningen ville blive anset som hjemmehørende i Storbritannien efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien artikel 4 i forbindelse med flytningen til Storbritannien 4. september 2023.

Spørger var flyttet til Storbritannien den 4. september 2023. De nævnte anparter var overdraget til Spørgers ægtefælle den 1. september 2023, dvs. forinden Spørgers afrejse til Storbritannien og på et tidspunkt, hvor samlivet havde bestået i skattemæssig henseende. Skatterådet kunne dermed bekræfte, at overdragelsen af anparter i H1 ApS til ægtefællen, før Spørger udrejste til Storbritannien, ville være omfattet af reglerne i kildeskattelovens § 26 B, så der ikke udløstes avancebeskatning efter aktieavancebeskatningsloven i denne forbindelse.

Skatterådsmøde 21. november 2023 - SKM2023. 576. SR

Spørgsmål:

1. Er spørger fortsat omfattet af den fulde skattepligt efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 efter sin fraflytning til Storbritannien d. 1. september 2023?
2. Vil spørger ved flytningen blive anset som hjemmehørende i Storbritannien efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien, artikel 4, i forbindelse med flytningen til Storbritannien d. 1. september 2023?
3. Vil overdragelsen af anparter i H1 ApS til ægtefællen, før spørger udrejser til Storbritannien, være omfattet af reglerne i kildeskattelovens § 26 B, således at der ikke udløses avancebeskatning efter aktieavancebeskatningsloven i denne forbindelse?

Svar:

1. Ja
2. Ja
3. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger bor til leje sammen med sin ægtefælle og deres fælles børn i by B1 i Danmark. De ejer også en ejendom i by B2, i Danmark, hvor de tidligere boede.

Ejendommen i sidstnævnte by ejes af ægtefællerne i lige sameje 50/50.

Spørger har fået ansættelse hos en arbejdsgiver i Storbritannien.

Spørger påbegynder den nye stilling den 4. september 2023 og i denne forbindelse tager han til Storbritannien, hvor arbejdet for arbejdsgiveren skal udføres. Arbejdstiden fordeles på ugedagene mandage til og med fredage.

Spørger lejer en bolig til permanent ophold med start på lejeperioden umiddelbart efter opstarten af ansættelsesforholdet. Pga. visumreglerne har Spørger ikke forud for opstarten af ansættelsesforholdet haft mulighed for at besigtige og indgå et lejemål, men der forventes at blive indgået en lejeaftale uden tidsbegrænsning vedrørende en bolig af permanent karakter. Skattestyrelsen bedes derfor lægge til grund for svaret, at Spørger disponerer over en helårsbolig i Storbritannien under opholdet der.

I samme forbindelse bliver Spørger forventeligt registreret hos HM Revenue & Customs som skattepligtig i Storbritannien.

Spørger forventer at afvikle nogle weekender og ferie i Danmark sammen med ægtefællen og børnene med indtil 120 dage årligt fordelt på ca. 3 ugers ferie og resten ophold i forbindelse med weekends.

Spørger vil ikke udføre arbejde for den engelske arbejdsgiver under sine ophold i Danmark.

Spørgers ægtefælle og børn forbliver i Danmark under Spørgers ophold i Storbritannien. Familien er forud for opstarten af Spørgers arbejdsforhold i Storbritannien flyttet til en lejet helårsbolig i by B1, idet ægtefællens tilhørsforhold er stærkere til by B1 end by B2. Spørger vil opholde sig i den lejede lejlighed i by B1 sammen med familien under hans weekend- og ferieophold i Danmark.

Den hidtidige bolig i by B2 er pr. 1. september 2023 udlejet til beboelse på en almindelig tidsbegrænset lejekontrakt, der løber indtil 31. august 2025 og med mulighed for forlængelse efter denne dato.

Spørger har hidtil været ansat hos en dansk arbejdsgiver. Dette ansættelsesforhold er bragt til ophør og Spørger er fritstillet med fuld løn frem til udgangen af marts måned 2024.

Spørger har desuden været hovedanpartshaver i H1 ApS og har ejet 100 % af kapitalen.

Ifølge selskabets seneste regnskab er der ikke aktivitet i selskabet ud over, at dette ejer andre værdipapirer og kapitalandele.

De nævnte anparter er overdraget til ægtefællen den 1. september 2023 forinden Spørgers afrejse til Storbritannien og imens ægtefællerne fortsat er samlevende, jf. kildeskattelovens § 4. Ægtefællen ejer således pr. 1. september 2023 100 pct. af ejerandelene i det pågældende selskab. Ægtefællen er både legal og reel ejer af anparterne og indtrådte desuden som direktør i selskabet pr. dagen for overdragelsen fra Spørger den 1. september 2023.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1

Det er vores opfattelse, at den fulde skattepligt under opholdet i udlandet bevares, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, idet spørger ikke opgiver sin helårsbolig i Danmark som følge af, at han fortsat vil have

helårsbolig til rådighed i den lejede lejlighed i by B1, i Danmark, hvor ægtefællen og børnene vil være bosat, imens Spørger er i Storbritannien. Spørgsmålet bør derfor besvares med et "Ja".

Spørgsmål 2

Det er vores opfattelse, at Spørger både vil have bolig til rådighed i Danmark og i Storbritannien, jf. beskrivelsen under faktiske forhold, idet Spørger lejer/erhverver en bolig i Storbritannien, som står til hans ubegrænsede rådighed. Der er således tale om, at Spørger har dobbeltdomicil.

I henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien artikel 4, stk. 2, afgøres hjemmehørende spørgsmålet efter den prioriterede orden litra a) til d) i prioriteret rækkefølge.

Det er vores opfattelse, at spørgsmålet om, hvor Spørger er hjemmehørende, ikke kan afgøres efter litra a), idet Spørger har den stærkeste økonomiske tilknytning til Storbritannien i kraft af sit fuldtidsjob der samtidig med, at han har den stærkeste personlige tilknytning til Danmark, idet ægtefællen og parrets børn er der.

Det er herefter vores opfattelse, at spørgsmålet skal afgøres efter litra b). Jf. de faktiske forhold, vil Spørger opholde sig i Storbritannien i den langt overvejende del af tiden, og det derfor må fastslås, at han af denne årsag må anses for hjemmehørende i Storbritannien. Spørgsmålet bør derfor besvares med et "Ja".

Spørgsmål 3

Anparterne er overdraget, forinden Spørgers hjemmehørende stat ændres. Spørger og ægtefællen er således på tidspunktet for overdragelsen af anparterne skattemæssigt samlevende, jf. kildeskattelovens § 4, og bestemmelserne i kildeskattelovens § 26 B kan herefter anvendes til overdragelse af anparterne, uden der udløses et skattemæssigt tab eller en skattemæssig avance på dette grundlag, da ægtefællen dermed succederer i anparternes anskaffelsestidspunkt og -sum. Spørgsmålet bør derfor besvares med et "Ja".

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger fortsat er omfattet af den fulde skattepligt iht. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1), efter sin fraflytning til Storbritannien d. 1. September 2023.

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).

Spørger har fra den 4. september 2023 arbejdet i Storbritannien. Han har desuden skaffet sig en helårsbolig i Storbritannien, som han har til rådighed der.

Det er oplyst, at spørger efter 4. september 2023 fortsat har rådighed over en helårsbolig i Danmark, idet han har rådighed over en lejet lejlighed i by B1, i Danmark, hvor hans hustru og børn bor.

Desuden ejer han - i sameje med sin hustru - en bolig i by B2, i Danmark.. Denne bolig er pr. 1. september 2023 udlejet til beboelse på en almindelig tidsbegrænset lejekontrakt, der løber indtil 31. august 2025 og med mulighed for forlængelse efter denne dato.

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. Se TfS 1992, 316 HR.

Da boligen i by B2 ikke er udlejet uopsigeligt i mindst 3 år, udgør den fortsat en bopæl i Danmark i henhold til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Desuden har spørger bevaret rådigheden over den lejede lejlighed i by B1, hvor hans hustru og børn bor.

Spørger har således bevaret rådigheden over to helårsboliger i Danmark, efter han fik en bolig til rådighed i Storbritannien i september 2023. Spørger har således bopæl i Danmark også efter september 2023, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Da spørger ikke har opgivet sin bopæl her i landet, kan den fulde skattepligt efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, således ikke anses for ophørt.

Skattestyrelsen kan derfor bekræfte, at spørger fortsat er fuldt skattepligtig til Danmark efter den 4. september 2023, hvor han får arbejde og bolig i Storbritannien, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at Spørger ved flytningen vil blive anset som hjemmehørende i Storbritannien efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien artikel 4 i forbindelse med flytningen til Storbritannien d. 1. september 2023.

Begrundelse

Dette spørgsmål vedrører en fortolkning af artikel 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien. Begrundelsen indeholder Skattestyrelsens og dermed alene Danmarks vurdering af Spørgers skattemæssige hjemsted. Såfremt Storbritannien ikke er enig i vurderingen, er det efter

dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4 de kompetente myndigheder i henholdsvis Danmark og Storbritannien, der skal forhandle om dette.

Vurdering af skattemæssigt hjemsted efter artikel 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien forudsætter, at Spørger er omfattet af fuld skattepligt til både Danmark og Storbritannien efter begge landes interne regler. Der skal således være tale om dobbeltdomicil.

Spørger etablerer bopæl i Storbritannien (helårsbolig), hvor han også arbejder. Spørger bevarer sin bopæl i Danmark. Da Spørger efter det oplyste vil være omfattet af fuld dansk skattepligt, og efter det oplyste også er omfattet af fuld skattepligt i Storbritannien, foreligger der en situation med dobbeltdomicil.

Ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien, artikel 4, stk. 1, betyder udtrykket "en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat", enhver person, som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepligtig der på grund af hjemsted, bopæl, ledelsens sæde eller ethvert andet lignende kriterium.

Ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien, artikel 4, stk. 1, er spørger således hjemmehørende i begge stater.

Efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien, 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.

Efter artikel 4, stk. 2, litra a, skal Spørger anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han har en fast bolig til sin rådighed.

Det bemærkes i den forbindelse, at rådighedsbegrebet i OECD's modeloverenskomst ikke er knyttet op på et krav om, at lejemålet skal være uopsigeligt fra udlejers side i en periode på minimum 3 år, som det er tilfældet med rådighedsbegrebet efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. "Rådigheden" over en bolig kan således i relation til en dobbeltbeskatningsoverenskomst anses for at være afskåret, selv om boligen udlejes i mindre end 3 år. Se SKM2020. 176. SR, SKM2023. 106. SR og SKM2023. 424. SR.

Boligen i by B2 er udlejet på en 2-årig kontrakt. Efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra a), har Spørger derfor ikke boligen i by B2 til sin rådighed.

Lejligheden i by B1 står derimod fortsat til rådighed for Spørger også efter flytningen til Storbritannien den 4. september 2023.

Da Spørger efter det oplyste således vil have en fast bolig til rådighed i begge stater, skal han anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for sine livsinteresser) ("Centre of vital interests"), jf. artikel 4, stk. 2, litra a).

Artikel 4, stk. 2, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien fortolkes i overensstemmelse med OECD-modellen.

Det følger af kommentarerne til OECD-modellen, artikel 4, stk. 2, 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 vedkommende har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser. Der skal således tages hensyn til vedkommendes familie og sociale forhold, vedkommendes beskæftigelse, vedkommendes politiske, kulturelle eller andre aktiviteter, vedkommendes forretningssted, det sted, hvorfra vedkommende administrerer sine aktiver osv.

Omstændighederne skal bedømmes som et hele, men det er ikke desto mindre åbenbart, at overvejelser med udgangspunkt i den fysiske persons egne handlinger skal ofres særlig opmærksomhed.

Artikel 4, stk. 2, litra a), i den dansk/britiske dobbeltbeskatningsoverenskomst fortolkes i overensstemmelse med OECD-modellen.

Om Spørgers personlige interesser i Danmark er det oplyst, at Spørgers hustru og børn bliver boende i Danmark, og Spørger vil tage hjem til dem i weekender og ferier. Spørger har ikke nogen personlige interesser i Storbritannien.

Spørger har tidligere været hovedanpartshaver i H1 ApS og har ejet 100 % af kapitalen. Jf. selskabets seneste regnskab er der ikke aktivitet i selskabet ud over at dette ejer andre værdipapirer og kapitalandele. Men de nævnte anparter er overdraget til ægtefællen den 1. september 2023 forinden Spørgers afrejse til Storbritannien. Ægtefællen indtrådte som direktør i selskabet pr. dagen for overdragelsen fra Spørger den 1. september 2023. Efter afrejsen til Storbritannien ejer Spørger således ikke længere anparter i selskabet.

Spørgers økonomiske interesser er hovedsageligt i Storbritannien, hvor han arbejder og optjener sit indkomstgrundlag. Spørger vil dog modtage løn fra sin tidligere danske arbejdsgiver i Danmark i perioden fra udrejsen i september 2023 til 31. marts 2024, hvor Spørger er fritstillet i forhold til den tidligere danske arbejdsgiver.

På baggrund af en helhedsvurdering af Spørgers personlige og økonomiske interesser finder Skattestyrelsen, at det ikke er muligt at fastslå med fornøden sikkerhed, jf. OECD's kommentar 10 til artikel 4, med hvilken af de to stater Spørger har de stærkeste personlige og økonomiske interesser. Det er således ikke muligt at finde Spørgers midtpunkt for livsinteresser, jf. den dansk-britiske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 4, stk. 2, litra a).

Der skal herefter tages stilling til, om det skattemæssige hjemsted kan afgøres efter kriteriet, hvor Spørgeren sædvanligvis opholder sig, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien, artikel 4, stk. 2, litra b).

Anvendelsen af reglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien, artikel 4, stk. 2, litra b), og dermed besvarelsen af spørgsmålet på dette grundlag for perioden med dobbeltdomicil forudsætter, at det med sikkerhed kan fastslås, at Spørgeren sædvanligvis, dvs. i overvejende grad, opholder sig i det ene land frem for det andet.

Af OECD's kommentar 19 til artikel 4 fremgår, at "Anvendelsen af det i litra b) nævnte kriterium forudsætter, at det fastslås, hvorvidt den fysiske person har haft sædvanligt ophold, dvs. sædvanligvis eller normalt har opholdt sig, i den ene af de to stater frem for i den anden i en given periode. Dette spørgsmål kan ikke besvares alene ved at fastslå, i hvilken af de to kontraherende stater den fysiske person har tilbragt flest dage i den pågældende periode. Udtrykket "séjourne de façon habituelle", som er anvendt i den franske version af litra b), giver en god forståelse af, hvorledes "sædvanligt ophold" skal forstås - et begreb, som henviser til hyppigheden, varigheden og regelmæssigheden af ophold, som udgør en del af en fysisk persons fastlagte livsvaner og dermed ikke blot er forbigående."

Det er oplyst, at Spørger forventer at afvikle nogle weekender og ferie i Danmark sammen med ægtefællen og børnene med indtil 120 dage årligt fordelt på ca. 3 ugers ferie, resten er ophold i forbindelse med weekends.

Skattestyrelsen lægger ud fra det oplyste til grund, at Spørger fremadrettet opholder sig i Storbritannien ca. 245 dage årligt som led i varetagelsen af en stilling, som ikke er tidsbegrænset. Spørger lejer desuden en bolig til permanent ophold med start på lejeperioden umiddelbart efter opstarten af ansættelsesforholdet. Spørger forventer således efter det oplyste at bo og arbejde i Storbritannien som led i et ændret livsmønster, hvor ophold i Danmark alene vil være weekend- og ferieophold hos familien i Danmark. Spørger vil således efter det oplyste fremadrettet løbende opholde sig hyppigere i Storbritannien end i Danmark (125 dage mere i Storbritannien end i Danmark årligt).

I SKM2021. 296. SR anførte Skatterådet, at anvendelsen af reglen om sædvanligt ophold forudsatte, at det med sikkerhed kunne fastslås, at Spørgeren sædvanligvis dvs. i overvejende grad opholdt sig i det ene land frem for det andet. Fordelingen af dage mellem X-land og Danmark ville være over 200 dage i X-land mod højst omkring 150 dage i Danmark. Spørger ville således opholde sig væsentligt flere dage i X-land end i Danmark. Skatterådet kunne dermed bekræfte, at Spørger kunne anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i X-land, da han havde sædvanligt ophold der.

Se også SKM2023. 277. SR, hvor Spørger ville opholde sig mellem 65 og 125 dage mere i USA end i Danmark årligt. Spørger ville således opholde sig hyppigere i USA end i Danmark. Skatterådet fandt på den baggrund, at Spørger efter reglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, artikel 4, stk. 2, litra b), måtte anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i USA, da det var i den stat, hvor han sædvanligvis, dvs. i overvejende grad, havde ophold.

Skattestyrelsen finder på denne baggrund, at Spørger efter reglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien, artikel 4, stk. 2, litra b), må anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i Storbritannien, da det er i denne stat, hvor han fremadrettet sædvanligvis, dvs. i overvejende grad, har ophold.

Skattestyrelsen kan således bekræfte, at Spørger efter flytningen vil blive anset som hjemmehørende i Storbritannien efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien artikel 4 i forbindelse med flytningen til Storbritannien 1. september 2023.

Vejledende kan det oplyses, at Danmark dermed bliver kildeland ved fordeling af beskatningsretten efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien.

I tilfælde af, at det beskrevne faktum i realiteten ændrer sig, kan Skattestyrelsens vurdering ikke lægges til grund.

Indstilling

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

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at overdragelsen af anparter i H1 ApS til ægtefællen, før Spørger udrejser til Storbritannien, vil være omfattet af reglerne i kildeskattelovens § 26 B, så der ikke udløses avancebeskatning efter aktieavancebeskatningsloven i denne forbindelse.

Begrundelse

Spørgsmålet vedrører, hvorvidt Spørgers ægtefælle kan anses for at have overtaget 100 pct. af anparterne i H1 ApS fra Spørger med succession. Succession indebærer, at erhververen indtræder i overdragerens skattemæssige stilling i relation til anskaffelsestidspunkt, anskaffelsessum og eventuel hensigt med anskaffelsen.

Ved overdragelse af aktiver mellem ægtefæller, der er samlevende i skattemæssig forstand, gælder reglerne i kildeskattelovens §§ 26 A, stk. 2 og 26 B, hvorefter sådanne overdragelser som udgangspunkt sker med succession. Bestemmelsen i kildeskattelovens § 26 A omhandler overdragelse af aktiver, der anvendes i en erhvervsmæssig virksomhed, mens kildeskattelovens § 26 B omhandler øvrige aktiver. Ved erhvervsvirksomhed som nævnt i kildeskattelovens § 26 A forstås selvstændig erhvervsvirksomhed.

Overdragelse af aktier og anparter anses som udgangspunkt for omfattet af kildeskattelovens § 26 B om andre aktiver, end de aktiver der er nævnt i kildeskattelovens § 26 A, se herunder SKM2012. 355. SR. Der er i det foreliggende tilfælde tale om overdragelse af anparter i Spørgers 100 pct. ejede anpartsselskab til en herboende ægtefælle. Dette forhold skal behandles efter bestemmelsen i kildeskattelovens § 26 B.

Succession efter reglerne i kildeskattelovens § 26 B forudsætter, at ægtefællerne kan anses for samlevende i skattemæssig forstand. Vurderingen af, hvornår ægtefæller kan anses for samlevende i skattemæssig forstand, foretages med udgangspunkt i kildeskattelovens § 4, der indeholder regler for, hvornår der ikke længere er tale om samliv mellem ægtefæller i skattemæssig forstand.

Det følger af kildeskattelovens § 4, stk. 3, 4 og 6, at samlivet anses for ophævet i skattemæssig forstand enten ved separation eller skilsmisse, ved faktisk ophør af samlivet uden separation eller skilsmisse, eller hvis den fulde skattepligt efter lovens § 1 bortfalder for en af ægtefællerne eller for begge.

Hvis samlivet er ophævet på grund af separation eller skilsmisse, anses samlivet i skattemæssig forstand for ophævet på tidspunktet for separation eller skilsmissen, jf. kildeskattelovens § 4, stk. 3.

Hvis samlivet er ophævet uden separation eller skilsmisse, anses samlivet i skattemæssig forstand for ophævet med udgangen af det indkomstår, i hvilket ophævelsen af samlivet har fundet sted, jf. kildeskattelovens § 4, stk. 4.

Hvis den fulde skattepligt efter kildeskattelovens § 1 bortfalder for en af ægtefællerne eller for begge, anses samlivet i skattemæssig henseende for ophævet på tidspunktet for skattepligtens bortfald, jf. kildeskattelovens § 4, stk. 6.

Som det fremgår af begrundelsen til spørgsmål 1, har Spørger bevaret sin fulde skattepligt, jf. kildeskattelovens § 1. Samlivet er derfor ikke ophævet i skattemæssig forstand som følge af bortfald af skattepligt efter kildeskattelovens § 1, jf. kildeskattelovens § 4, stk. 6.

Ifølge det oplyste bliver Spørger og Spørgers ægtefælle hverken skilt eller separeret. Samlivet skal derfor heller ikke anses for ophævet i skattemæssig forstand som følge af separation eller skilsmisse, jf. kildeskattelovens § 4, stk. 3.

Spørgsmålet er derimod, om Spørger og Spørgers ægtefælles samliv i skattemæssig henseende skal anses for faktisk ophævet uden separation eller skilsmisse, jf. kildeskattelovens § 4, stk. 4, når Spørger flytter til Storbritannien, imens Spørgers ægtefælle forbliver boende i Danmark.

Det beror på en konkret vurdering, om samlivet skal anses for faktisk ophævet, men som udgangspunkt skal samlivet være ophævet som følge af en uoverensstemmelse mellem ægtefællerne for at kunne anses for faktisk ophævet. Som udgangspunkt anses samlivet derfor ikke for ophævet, hvis ægtefællerne lever

adskilt som følge af deres erhverv, fordi adskillelsen ofte vil være af midlertidig karakter. Det samme gælder, hvis den ene ægtefælle afsoner en længerevarende fængselsstraf, jf. Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit C. A. 8.1.

I skattemæssig forstand anses samlivet således kun at være faktisk ophævet, hvis ægtefællerne lever varigt adskilt uden fælles husførelse, jf. Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit C. A. 8.1.

Spørger er flyttet til Storbritannien den 4. september 2023. De nævnte anparter er overdraget til Spørgers ægtefælle den 1. september 2023, dvs. forinden Spørgers afrejse til Storbritannien.

Uanset om samlivet skal anses for ophævet eller ej ved Spørgers flytning til Storbritannien, har samlivet således bestået i skattemæssig henseende pr. 1. september 2023, hvor anparterne er overdraget til Spørgers ægtefælle. Henset til at ophævelse af samliv uden separation eller skilsmisse anses for ophævet ved udgangen af det indkomstår, hvor samlivet er ophævet, jf. kildeskattelovens § 4, stk. 4, vil spørger og spørgers ægtefælle samliv således tidligst kunne anses for ophævet pr. 31. december 2023.

Allerede af denne grund har ægtefællerne således været samlevende i skattemæssig forstand på tidspunktet for overdragelsen af anparterne fra Spørger til dennes ægtefælle.

På baggrund af dette er Skattestyrelsen af den opfattelse, at Spørgers ægtefælle har overtaget de pågældende anparter med succession efter reglerne i kildeskattelovens § 26 B, således at der ikke ved Spørgers indkomstopgørelse skal ske en beskatning af gevinst og tab efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven i forbindelse hermed.

Det indstilles derfor, at det pågældende spørgsmål besvares bekræftende.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Kildeskatteloven (uddrag)

§ 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

(...)

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

(...)

Praksis

Den juridiske vejledning 2023-2, C. F. 1.2, Fuld skattepligt, Personer med bopæl i Danmark (uddrag)

"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.

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."

"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.

Skatteydere 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. Se SKM2022. 154. SR, hvor kortvarige ophold af 1-2 måneder ikke udgjorde bopæl for spørgeren, hvorimod ophold af en varighed af 3 måneder udgjorde bopæl.

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."

"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."

"Den juridiske vejledning 2023-2, C. F. 1.2.3 Hvornår ophører skattepligten ved fraflytning (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 SKM2022. 35. ØLR.

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 råde 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 lejeren, 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
- udlejerens tilkendegiver at vende tilbage til Danmark efter 3-års-periodens udløb.

Se TfS 1994, 217 TS.

Se også

Se også SKM2016. 588. VLR, 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.

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 KSL § 1, stk. 1, nr. 1, opretholdt.

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.

Skatteyderens 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.

Skatteyderens 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.

Skatteyderens 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.

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

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

BKI nr 6 af 12/02/1981, Bekendtgørelse af overenskomst af 11. november 1980 med Storbritannien til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår skatter på indkomst og kapitalvinding, Artikel 4 (uddrag)

Skattemæssigt hjemsted

1. I denne overenskomst betyder udtrykket "en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat", enhver person, som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepligtig der på grund af hjemsted, bopæl, ledelsens sæde eller ethvert andet lignende kriterium. Udtrykket omfatter dog ikke en person, som er skattepligtig i denne stat udelukkende af indkomst fra kilder i eller formue, der beror i denne stat.

2. I tilfælde, hvor en fysisk person efter bestemmelserne i stykke 1 i denne artikel 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 af staterne han har midtpunktet for sine livsinteresser, eller hvis han ikke har en fast bolig til sin rådighed i nogen af staterne, skal han anses for at være hjemmehørende i den stat, hvori 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) er han statsborger i begge stater, eller er han ikke statsborger i nogen af dem, skal de kompetente myndigheder i de kontraherende stater afgøre spørgsmålet ved gensidig aftale.

Praksis

SKM2023. 277. SR

Spørger ville opholde sig mellem 65 og 125 dage mere i USA end i Danmark årligt. Spørger ville således opholde sig hyppigere i USA end i Danmark. Skatterådet fandt på den baggrund, at Spørger efter reglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, artikel 4, stk. 2, litra b, måtte anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i USA, da det var i den stat, hvor han sædvanligvis, dvs. i overvejende grad, havde ophold.

SKM2021. 296. SR

Skatterådet anførte, at anvendelsen af reglen om sædvanligt ophold forudsatte, at det med sikkerhed kunne fastslås, at Spørgeren sædvanligvis dvs. i overvejende grad opholdt sig i det ene land frem for det andet. Fordelingen af dage mellem X-land og Danmark ville være over 200 dage i X-land mod højst omkring 150 dage i Danmark. Spørger ville således opholde sig væsentligt flere dage i X-land end i Danmark. Skatterådet kunne dermed bekræfte, at Spørger kunne anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i X-land, da han havde sædvanligt ophold der.

Af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst artikel 4, stk. 2, fremgår det af punkt 9-15, at:

"9. Dette stykke vedrører det tilfælde, hvor en fysisk person i henhold til bestemmelsen i stk. 1 er bosat i begge kontraherende stater.

10. For at løse denne konflikt skal der fastsættes særlige regler, som giver tilknytningen til den ene stat forrang frem for tilknytningen til den anden stat. Så vidt muligt skal forrangskriteriet være af en sådan beskaffenhed, at der ikke kan være tvivl om, at den pågældende person kun opfylder det i én stat, og det skal samtidig afspejle sådan en tilknytning, at det opleves som naturligt, at beskatningsretten tilfalder netop denne stat. (...)

(...) 14. Hvis den fysiske person har en fast bolig i begge kontraherende stater, giver stk. 2 forrang til den stat, med hvilken hans personlige og økonomiske forbindelser er stærkest, forstået som midtpunktet for hans livsinteresser. I de tilfælde, hvor bopæl ikke kan afgøres under henvisning til denne regel, giver stk. 2 et subsidiært kriterium, først sædvanligt ophold og dernæst statsborgerskab. (...)

(...) 15. Hvis den fysiske 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 han har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser. Der skal således tages hensyn til hans familie og sociale forhold, hans beskæftigelse, hans politiske, kulturelle eller andre aktiviteter, hans forretningssted, det sted, hvorfra han 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. Hvis en person, som har en bolig i en stat, etablerer en anden i den anden stat og bibeholder den første, kan det faktum, at han bibeholder den første i de omgivelser, hvor han altid har boet, hvor han har arbejdet, og hvor han har sin familie og ejendele sammen med andre elementer, bidrage til at vise, at han har bevaret midtpunktet for sine livsinteresser i den første stat."

Den juridiske vejledning 2023-2, C. F. 8.2.2.4.1.2, Skattemæssigt hjemsted for fysiske personer med dobbeltdomicil (uddrag)

"Dobeltdomicil

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.

Dette stykke vedrører det tilfælde, hvor en fysisk person i henhold til bestemmelsen i stk. 1 er hjemmehørende i begge kontraherende stater.

For at løse denne konflikt skal der fastsættes særlige regler, som giver tilknytningen til den ene stat forrang frem for tilknytningen til den anden stat. Så vidt muligt skal forrangskriteriet være af en sådan beskaffenhed, at der ikke kan være tvivl om, at den pågældende person kun opfylder det i én stat, og det skal samtidig afspejle en sådan tilknytning, at det opleves som naturligt, at beskatningsretten tilfalder netop denne stat. Se punkt 9 og 10 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 4.

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 er det nødvendigt at se på de faktiske forhold, herunder:

- 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 administrerer sine aktiviteter osv.

Omstændighederne skal bedømmes som et hele, hvori også personens egne handlinger indgår. 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 og punkt 15 i kommentaren til artikel 4.

Eksempel 1 vedrørende regel 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 vedrørende regel 1

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-virksomhe-

den 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'ens artikel 4, stk. 2, hjemmehørende i Danmark i den pågældende periode. Se SKM2007. 501. HR.

Eksempel 3 vedrørende regel 1

Da spørger var fuldt skattepligtig i både Danmark og USA, skulle der tages stilling til, i hvilket af de to lande, han havde skattemæssigt hjemsted. Spørger havde fortsat sin primære bolig i USA. I USA havde han ligeledes sin virksomhed, H1 Koncernen. Han udførte også langt det meste af sit arbejde fysisk i USA. Alle hans indtægter kom fra USA. Endvidere opholdt han sig mere i USA end i Danmark. Under normale omstændigheder boede hustruen og de to børn med ham i boligen i USA.

I Danmark havde spørger pt. sin hustru og to børn, og børnene gik i dansk skole. Familien boede i en lejet ejendom. Lejemålet var tidsbegrænset og kunne opsiges efter 9 måneder. Spørger arbejdede kun i mindre omfang i Danmark.

Skatterådet lagde vægt på, at opholdet i Danmark var midlertidigt og ikke forventedes at vare mere end et år. Efter det tidsbegrænsede ophold i Danmark ville hele familien vende tilbage til USA til deres sædvanlige bolig, som stod klar til dem. Endvidere ville børnene vende tilbage til deres skole i USA, hvor de fortsat var indskrevet. Det var oplyst, at det tidsbegrænsede ophold i Danmark alene var begrundet i at give spørgers familie bedre omstændigheder i forhold til Covid19-situationen, end hvis de var blevet i USA.

Skatterådet fandt på denne baggrund, at spørgers ophold i Danmark ikke var udtryk for et længerevarende tilknytningsforhold her til landet. Skatterådet forudsatte, at det midlertidige ophold her i landet ikke varede mere end 1 år.

Derfor fandt Skatterådet ud fra en samlet konkret vurdering, at spørger havde de stærkeste økonomiske og personlige interesser i USA, og at han derfor havde midtpunktet for sine livsinteresser der.

Skatterådet fandt dermed, at spørger havde skattemæssigt hjemsted i USA, jf. artikel 4, stk. 2, litra a). Se SKM2021. 96. SR.

Modeloverenskomstens boligbegreb

Enhver form for bolig kan tages i betragtning (hus eller lejlighed, som tilhører eller er lejet af den fysiske person, lejet møbleret værelse). Men boligens varige karakter er væsentlig. Dette betyder, at personen skal have arrangeret det således, at boligen er til vedkommendes rådighed kontinuerligt til enhver tid, og ikke lejlighedsvis med henblik på et ophold, som efter årsagen til det i sagens natur er af kort varighed (ferierejse, forretningsrejse, uddannelsesrejse, deltagelse i kursus på en skole osv.). Se punkt 13 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 4.

Modeloverenskomsten lægger dermed vægt på boligens varige karakter og om boligen er tiltænkt at være til rådighed kontinuerligt eller kun lejlighedsvis fx på grund af ferie.

Det fremgår også af punkt 13 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 4 som et eksempel, at et hus, som ejes af en fysisk person, ikke kan anses for at være til rådighed for den fysiske person, når huset er udlejet og reelt overdraget til en udenforstående part, således at den fysiske person ikke længere er i besiddelse af eller har mulighed for at bebo huset.

Efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1 er bopælen som udgangspunkt bevaret.

Se også afsnit C. F. 1.2.1 om hvornår der er bopæl i Danmark.

Bemærk

Der kan også være uenighed mellem landene ved anvendelse af de ovenfor nævnte regler, fx med hensyn til,

- om der er bolig til rådighed, eller
- hvor centrum for personens livsinteresser er.

Sådan uenighed kan også søges løst ved indgåelse af en gensidig aftale mellem de kompetente myndigheder. Landene er dog ikke forpligtet til at finde en løsning. Se modeloverenskomstens artikel 25, stk. 2, og afsnit C. F. 8.2.2.25.

Se også

SKM2006. 41. SR, SKM2016. 496. SR, SKM2018. 564. SR, SKM2019. 64. SR, SKM2019. 79. SR, SKM2019. 290. SR, SKM2019. 454. SR, SKM2019. 603. LSR, SKM2020. 19. SR, SKM2020. 176. SR, SKM2020. 246. SR, SKM2020. 247. SR, SKM2021. 51. LSR, SKM2021. 67. SR, SKM2021. 158. SR og SKM2021. 647. SR om situationer, hvor det skattemæssige hjemsted ikke kunne afgøres baseret på regel 1.

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.

I den situation, hvor den fysiske person har en fast bolig til sin rådighed i begge stater, fremtræder det faktum, at vedkommende sædvanligvis har ophold i den ene stat frem for i den anden, som den omstændighed, der - når der er tvivl om, hvor den fysiske person har centrum for sine livsinteresser - tipper vægtskålen til fordel for den stat, hvor vedkommende opholder sig hyppigst. I denne henseende må der tages hensyn til den fysiske persons ophold ikke alene i den faste bolig i den pågældende stat, men også alle andre steder i den samme stat. Se punkt 17 i kommentaren til artikel 4.

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 1 vedrørende regel 2

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.

Eksempel 2 vedrørende regel 2

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.

Eksempel 3 vedrørende regel 2

Da spørger var fuldt skattepligtig i både Danmark og Tyskland, skulle der tages stilling til, i hvilket af de to lande, han havde skattemæssigt hjemsted. Spørgers hustru og voksne børn boede i Danmark. Når spørger var i Danmark, boede han sammen med hustruen i hendes hus, hvor han tilbragte det meste af sin fritid. Han brugte det meste af sin fritid på pasning af huset og familie. Familielivet var hovedsageligt i Danmark. I Tyskland havde spørger en lejlighed på 42 m². Spørger arbejdede mange timer for selskabet H1 GmbH.

Skatterådet fandt, at spørgers personlige interesser talte for, at han skulle anses for at have midtpunktet for sine livsinteresser i Danmark, hvor hans hustru og voksne børn boede, hvor han selv opholdt sig i det meste af sin fritid, og hvor hans familieliv hovedsageligt var.

Spørger havde ingen nævneværdige indkomster fra kilder i Danmark. Spørgers indkomst og formue var helt og holdent knyttet til selskabet H1 GmbH, som han ejede (50 %) og var direktør for. Skatterådet fandt, at spørgers økonomiske interesser talte for, at spørger skulle anses for at have midtpunktet for sine livsinteresser i Tyskland, da spørgers indtægter kom fra Tyskland, hvor driften af virksomheden H1 GmbH foregik. Spørger havde pt. ikke indtægter fra Danmark.

Spørgeren havde således sine væsentligste personlige forbindelser til Danmark, og sine væsentligste økonomiske forbindelser til Tyskland. Skatterådet fandt efter en samlet konkret vurdering, at det ikke kunne afgøres, i hvilken stat spørgeren havde midtpunkt for sine livsinteresser.

Skatterådet fandt, at spørger måtte anses for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, jf. artikel 4, stk. 2, litra b), i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst, idet spørger sædvanligvis opholdt sig i Danmark. Se SKM2021. 158. SR.

Eksempel 4 vedrørende regel 2

Da spørger var fuldt skattepligtig i både Danmark og X-land, skulle der tages stilling til, i hvilket af de to lande han havde skattemæssigt hjemsted. Med hensyn til de økonomiske interesser i X-land var det oplyst, at spørger har sine erhvervsmæssige aktiviteter i X-land, hvor han var involveret i en kapitalfond. Spørger fik alle sine indtægter fra X-land, bortset fra et vederlag i Danmark.

Spørger ville dog også udføre arbejde i forbindelse med kapitalfonden i X-land, når han var i Danmark. Det arbejde, der skulle udføres i Danmark, ville således næsten udelukkende vedrøre virksomheder med base uden for Danmark.

Skatterådet fandt på denne baggrund, at spørger havde de største økonomiske interesser i X-land.

Med hensyn til spørgers personlige interesser i X-land var det oplyst, at spørger bevarede sin base i X-land. Han ville opretholde sin hidtidige bolig, som han opholdt sig i de fleste af årets dage. Desuden ville han opholde sig der sammen med sin nærmeste familie. Spørger havde tilbragt hovedparten af voksenlivet uden for Danmark og havde boet x år i X-land.

Med hensyn til spørgers personlige interesser i Danmark var det oplyst, at spørgers formål med at erhverve en bolig i Danmark var at være i nærheden af sin datter, som havde ønsket at gå i skole i Danmark. Dette forventedes at være et midlertidigt arrangement, men det var ikke muligt at sige med sikkerhed. Efter at have erhvervet bolig i Danmark forventede spørger at opholde sig op til 150 dage årligt her.

Skatterådet fandt, at spørger havde væsentlige personlige interesser både i X-land og i Danmark. Skatterådet fandt ikke, at det med tilstrækkelig sikkerhed kunne fastslås, at de personlige interesser var stærkere i det ene land fremfor det andet.

Skatterådet fandt, at anvendelsen af kriteriet "midtpunkt for livsinteresser" indebærer, at både de væsentligste økonomiske interesser og de væsentligste personlige interesser med tilstrækkelig sikkerhed skal føre til, at der er midtpunkt for livsinteresser i det ene land frem for det andet.

Da spørger havde sine økonomiske interesser i X-land og har væsentlige personlige interesser både i X-land og i Danmark, fandt Skatterådet ud fra en samlet vurdering, at det ikke med tilstrækkelig sikkerhed kunne fastslås, i hvilket af de to lande spørger havde midtpunkt for sine livsinteresser.

Skatterådet fandt, at spørger havde sædvanligt ophold i X-land, hvilket indebar, at han havde skattemæssigt hjemsted der. Se SKM2021. 296. SR.

Se
også SKM2006. 41. SR, SKM2016. 496. SR, SKM2018. 564. SR, SKM2019. 64. SR, SKM2019. 79. SR, SKM2019. 290. SR, SKM2019. 603. LSR, SKM2020. 19. SR, SKM2020. 176. SR, SKM2021. 51. LSR, SKM2021. 67. SR, SKM2021. 158. SR og SKM2021. 647. SR om anvendelse af reglen om sædvanligt ophold.

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.

Regel nr. 3: Statsborgerskab

Hvis personen sædvanligvis opholder sig i begge lande, anses den pågældende i modeloverenskomstens forstand for at være hjemmehørende i det land, hvor han eller hun er statsborger. Se modeloverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra c.

Se også SKM2019. 454. SR, SKM2020. 246. SR, SKM2020. 247. SR og SKM2020. 480. SR om anvendelse af reglen om statsborgerskab.

Se også afsnit C. F. 8.2.2.3.1.6 (artikel 3) om begrebet statsborger.

Regel nr. 4: gensidig aftale mellem de kompetente myndigheder

Hvis

- personen er statsborger i begge lande, eller
- personen ikke er statsborger i noget af landene,
- og ingen af de 3 forudgående regler har ført til et resultat,

afgøres spørgsmålet, om hvor den pågældende skal anses for hjemmehørende ved gensidig forhandling mellem de to landes kompetente myndigheder. Se modeloverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra d, og modeloverenskomstens artikel 25, stk. 1 og 2.

Se også

- Punkt 9 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 25
- Afsnit C. F. 8.2.2.25 (artikel 25) om fremgangsmåden ved gensidig forhandling."

Spørgsmål 3

Lovgrundlag

Kildeskattelovens § 4, stk. 4 og stk. 6

Stk. 4. Ved samlivsophævelse uden separation eller skilsmisse anses samlivet i skattemæssig henseende for ophævet med udgangen af det indkomstår, i hvilket ophævelsen af samlivet har fundet sted.

Stk. 6. Bortfalder skattepligten efter § 1 for en af ægtefællerne eller for begge, anses samlivet i skattemæssig henseende for ophævet på tidspunktet for skattepligtens bortfald.

Kildeskattelovens § 26 A, stk. 1 og stk. 2

Stk. 1. Skattemæssige afskrivninger på aktiver, der anvendes i en af en gift person drevet erhvervsvirksomhed, foretages af den pågældende, uanset om aktivet tilhører denne eller den med ham samlevende ægtefælle. I det indkomstår, hvori en af ægtefællerne dør, foretages skattemæssige afskrivninger på aktiver, der anvendes i en af ægtefællernes erhvervsvirksomhed, hos den, som skal medregne indkomst fra virksomheden til sin skattepligtige indkomst.

Stk. 2. Overdrager eller overfører en ægtefælle aktiver til den med ham samlevende ægtefælle til anvendelse i dennes erhvervsvirksomhed, skal fortjenester eller tab, som derved fremkommer, ikke medregnes ved opgørelsen af den førstnævnte ægtefælles skattepligtige indkomst. Efter overdragelsen eller overførelsen behandles aktiverne med hensyn til skattemæssige afskrivninger samt til beskattning af fortjenester og fradrag af tab ved afståelse, som om de var anskaffet af den sidstnævnte ægtefælle til de tidspunkter og de beløb, hvortil de i sin tid er anskaffet, og eventuelle afskrivninger, som tidligere er foretaget, anses for foretaget af den pågældende. Foranstående regler gælder ikke ved overdragelse af varer hørende til en af den overdragende ægtefælle drevet erhvervsvirksomhed.

Kildeskattelovens § 26 B

Overdrager en ægtefælle andre aktiver end de i § 26 A nævnte eller passiver til sin samlevende ægtefælle, skal fortjeneste eller tab, som derved fremkommer, ikke medregnes ved opgørelsen af overdragerens skattepligtige indkomst. Aktiverne og passiverne anses for anskaffet henholdsvis påtaget af erhververen på samme tidspunkter, for samme beløb og med samme formål som de oprindelige anskaffelser m.m.

Kildeskattelovens § 27

Reglerne i §§ 26 A og 26 B gælder ikke for overdragelse af aktiver og passiver mellem ægtefæller, der efter reglerne i § 4 anses for samlevende, hvis en af ægtefællerne skattemæssigt er hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland. Endvidere gælder reglerne om indtræden i overdragerens skattemæssige stilling ved overdragelse som led i en bodeling i forbindelse med separation og skilsmisse ikke ved overdragelse af aktiver og passiver, hvis en af ægtefællerne skattemæssigt er hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland.

Praksis

Den juridiske vejledning 2023-2, C. A. 8.1 Overordnet om ægtefællebeskatning

[...]

Hvornår er man samlevende?

Om ægtefællerne kan anses for at være samlevende i skattemæssig henseende, afgøres ved en fortolkning af KSL § 4, stk. 3-6. Disse bestemmelser afgrænser spørgsmålet i negativ forstand, fordi de beskriver, hvornår samlivet i skattemæssig henseende anses for at være ophævet. Se nærmere om dette i "Hvornår er samlivet ophævet? ".

Samliv i skattemæssig henseende forudsætter i henhold til juridisk litteratur og praksis, at ægtefællerne efter ægteskabets indgåelse har etableret fælles husførelse. Se bl.a. TfS 1996.819. Ifølge praksis er det dog ikke enhver form for manglende samliv, der medfører, at et allerede etableret samliv mellem ægtefæller anses for ophørt i relation til KSL § 4, stk. 4. Det ægteskabelige samliv anses fx ikke for ophørt i skattemæssig henseende, hvis det skyldes, at den ene ægtefælle afsoner en langvarig fængselsstraf. Se TfS1985. 604. DEP.

Det er en afgørende betingelse for, at ægtefællerne kan anses for samlevende i skattemæssig forstand, at begge er fuldt skattepligtige her til landet efter KSL § 1. Bortfalder fuld skattepligt efter KSL § 1 for en af ægtefællerne eller for begge, anses samlivet i skattemæssig henseende for ophævet på tidspunktet for skattepligtens bortfald. Se KSL § 4, stk. 6.

Hvorvidt ægtefællerne i relation til skatteberegningen er omfattet af de særlige regler, som ifølge personskatteloven og kildeskatteloven gælder for ægtefæller, beror på en fortolkning af den enkelte bestemmelse. Se TfS1996. 592. VLR, om den subsidiære hæftelse for skattekrav mellem ægtefæller, der blev skilt, og derefter giftede sig igen.

[...]

Ad b) Faktisk ophør af samlivet uden separation eller skilsmisse

Lever ægtefællerne faktisk adskilt, opstår spørgsmålet, om der i skattemæssig forstand er tale om faktisk samlivsophævelse. Dette beror på en konkret vurdering, men som udgangspunkt skal samlivet være ophævet som følge af en uoverensstemmelse mellem ægtefællerne. Som udgangspunkt anses samlivet derfor ikke for ophævet, hvis ægtefællerne lever adskilt som følge af deres erhverv, fordi adskillelsen ofte vil være af midlertidig karakter. Se. bl.a. TfS 1990.560 LR og TfS 1991.248. VLR. Det samme gælder, hvis den ene ægtefælle afsoner en længerevarende fængselsstraf. Se. TfS 1985.604.

I skattemæssig forstand anses samlivet kun at være ophævet, hvis ægtefællerne lever varigt adskilt uden fælles husførelse. En midlertidig adskillelse er derfor ikke samlivsophævelse i skattemæssig forstand.

[...]

I hvilket indkomstår anses samlivet for ophævet?

Hvis samlivet er ophævet uden separation eller skilsmisse anses samlivet i skattemæssig henseende for ophævet med udgangen af det indkomstår, hvor samlivet hørte op. Se KSL § 4, stk. 4. Eventuelle særlige regler for samlevende ægtefæller gælder derfor også i dette indkomstår.

[...]

Den juridiske vejledning 2023-2, C. C. 6.7.3 Succession efter KSL §§ 26 A og 26 B

[...]

Ved overdragelse mellem ægtefæller efter KSL § 26 A og § 26 B skal den modtagende ægtefælle succedere i overdragerens skattemæssige stilling.

Aktiverne anses for anskaffet af den modtagende ægtefælle

- på samme tidspunkter
- til samme beløb og
- med samme hensigt/formål

som ved den overdragne ægtefælles oprindelige anskaffelse.

[...]

Reglerne i KSL §§ 26 A og 26 B gælder ikke for overdragelse af aktiver og passiver mellem ægtefæller, der efter reglerne i KSL § 4 anses for samlevende, hvis en af ægtefællerne skattemæssigt er hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland. Se KSL § 27.

Reglerne om indtræden i overdragerens skattemæssige stilling ved overdragelse som led i en bodeling i forbindelse med separation og skilsmisse gælder ikke ved overdragelse af aktiver og passiver, hvis en af ægtefællerne skattemæssigt er hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland. Se KSL § 27.

Reglerne om indtræden i overdragerens skattemæssige stilling ved overdragelse som led i en bodeling i forbindelse med separation og skilsmisse gælder ikke ved overdragelse af aktiver og passiver, hvis en af ægtefællerne skattemæssigt er hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland. Se KSL § 27.

Se også SKM2013. 761. SR, hvor Skatterådet bekræftede, at aktier, som en hustru overtog ved aftale om delingen af parternes fællesbo før virkningstidspunktet for KSL § 27, blev overtaget med succession, jf. SL § 5 b, og den dagældende bestemmelse i ABL § 41.

Se også SKM2014. 365. SR samt SKM2015. 225. SR.

I SKM2015. 314. SR fandt Skatterådet, at overdragelse af aktier imellem emigrerede og samlevende ægtefæller ikke er sammenlignelig med overdragelse af aktier mellem herboende og samlevende ægtefæller, hvorfor en sådan overdragelse ville medføre forfald af fraflytterskat.

Det er ikke muligt at anvende KSL § 26 A og § 26 B, hvis en ægtefælle er gået konkurs inden den påtænkte overdragelse. Se SKM2011. 650. SR. [...]

Andre aktiver, KSL § 26 B

Hvis en ægtefælle overdrager andre aktiver end de i KSL § 26 A nævnte til sin samlevende ægtefælle, skal fortjeneste eller tab, som derved opstår, ikke regnes med i opgørelsen af den overdragende ægtefælles skattepligtige indkomst.

Den erhvervende ægtefælle indtræder i den overdragende ægtefælles skattemæssige situation (succession) på samme måde som ved anvendelse af KSL § 26 A. Se KSL § 26 B.

Se SKM2012. 355. SR om overdragelse af aktier til ægtefælle efter KSL § 26 B.

Se også SKM2021. 168. SR om overdragelse af konvertibel obligation mellem ægtefæller, fordeling af anskaffelsessum mellem hovedaktionæraktier og konvertibel obligation efter gennemsnitsmetoden for hovedaktionærer.

SKM2012. 355. SR

Skatterådet bekræftede, at en overdragelse af aktier fra spørger til dennes ægtefælle ville være omfattet af KSL § 26 B, at de overdragne aktier ikke ville påvirke den skattemæssige anskaffelsessum, jf. gennemsnitsmetoden, ved spørgers senere salg af andre aktier i samme selskab, og at de overdragne aktier herefter ikke ville påvirke opgørelsen af spørgers avance ved dennes senere salg af aktier i samme selskab.

TfS1990. 560. LR—Samliv ikke anset for ophørt i skattemæssig forstand. Uanset spørgeren flyttede til Tyskland for at varetage sin virksomhed der, var der fortsat rådighed over bolig her i landet, ligesom afstanden mellem boligen i Tyskland og boligen her i landet muliggjorde jævnlige besøg på den danske bolig.