

Udskriftsdato: tirsdag den 16. juni 2026

AFG nr 9535 af 23/06/2009 (Gældende)

## Fuld skattepligt – ophold - hotellejlighed

---

Ministerium: Skatte- og Vækstministeriet

Journalnummer: Skattemin.,  
SKAT, j.nr. 07-164193

## Fuld skattepligt – ophold - hotellejlighed

### Spørgsmål

Kan SKAT bekræfte, at det forhold, at vor klient i forbindelse med hans udenlandske arbejdsgivers udleje af ham til en dansk hvervgiver, under udførelse af arbejdsopgaverne i Danmark, bor på enten et lejlighedshotel eller i en korttidslejet lejlighed frem for i et egentligt hotelværelse, ikke i sig selv medfører, at vor klients arbejdsvederlag for de i Danmark udførte arbejdsopgaver ikke skal beskattes som arbejdsudleje, med indeholdelse af 30% definitiv dansk skat, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 3, men efter reglen i KSL § 1, stk. 1, nr. 1 om fuld dansk skattepligt på grund af bopæl her, hvis vor klient i øvrigt kan anses for at have sin egentlige bopæl og hjemsted i X-land og ikke i Danmark.

Kan SKAT bekræfte, at vor klient i relation til de faktiske forhold for perioden 15. januar 2007 - 31. august 2007 er skattepligtig til Danmark i overensstemmelse med kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, (arbejdsudleje) og ikke i overensstemmelse KSL § 1, stk. 1, nr. 1.

### Svar

Afvises, se Skatterådets afgørelse og begrundelse.

Afvises, se Skatterådets afgørelse og begrundelse.

### Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er statsborger i X-land, 43 år, fraskilt og har fast bopæl på den angivne adresse i X-land. Derudover er spørger indehaver af et antal lejligheder ligeledes i X-land, der anvendes til erhvervmæssig aktivitet. Spørgers forlovede er bosiddende i X-land og har opholdt sig der, bortset fra i perioden 3.-12. maj 2007 hvor hun besøgte spørger i Danmark.

Spørger har været ansat i den y-landske virksomhed Ltd. siden 15. januar 2007. Virksomheden er en ingeniørvirksomhed med speciale inden for olie- og gasefterforskning. Spørger aflønnes af Ltd. i forhold til de timer/dage han udfører arbejdsopgaver, således at der oppebæres et fast vederlag samt et godtgørelsesbeløb til dækning af personlige fornødenheder.

Fra tiltrædelsen den 15. januar 2007 påbegyndte spørger en tidsbegrænset stilling hos danske A/S som advisor. A/S er kunde hos Ltd. Vilklårene for denne arbejdsopgave er således, at

A/S har den overordnede ledelse af det arbejde spørger udfører.

Arbejdet udføres på arbejdspladser i Danmark, herunder ved besøg på off-shore platforme, som A/S disponerer over og for hvilken A/S bærer ansvaret.

Vederlag fra A/S til Ltd. beregnes efter den tid der er medgået ved spørgers løsning af arbejdsopgaverne.

Arbejdsmaterialer og materiel for løsning af arbejdsopgaverne stilles til rådighed af A/S.

Arbejdsgiveren Ltd. har ikke et fast driftssted i Danmark.

Det typiske arbejdsmonster bestod i 10 ugers arbejde i Danmark, og derefter 2 uger fri, hvor spørger i perioderne 23. marts - 7. april 2007 og 16. juni - 30. juni 2007 tog hjem til X-land. Derudover har spørger i perioden 15. januar - 31. august 2007 været ude af Danmark i forbindelse med deltagelse i et sikkerhedskursus og helbredscheck.

Fra 14. januar - 23. januar 2007 boede spørger på hotel i Danmark. Herefter i perioden 23. januar - 31. august 2007 boede spørger i en korttidslejet møbleret lejlighed med tilknyttet rengøringservice (hotellejlighed). Lejemålet var etableret og betalt af arbejdsgiveren Ltd. med et opsigelsesvarsel fra lejers og udlejers side på 1 måned.

Spørger har ikke sammenlagt opholdt sig i Danmark i 2007 i perioder overstigende 6 måneder.

Under sit ophold i Danmark har spørger bevaret alle elementer og forhold forbundet med hans bopæl og centrum for livsinteresser i X-land inkl. hans faste bolig, bankkonti, mobiltelefoner, fastnet telefon, internetforbindelse, kabel-tv abonnement, sygeforsikring og privat bil.

Spørgers eventuelle opfattelse ifølge anmodning og bemærkninger til sagsfremstilling

Det er spørgers opfattelse, at han ikke i forbindelse med, at han i perioden 23. januar - 31. august 2007 boede i den af arbejdsgiveren fremskaffede korttidslejede lejlighed (hotellejlighed) frem for i et egentligt hotelværelse, har etableret bopæl i Danmark, således at han derved er blevet fuldt skattepligtig til Danmark jf. Kildeskatteloven § 1. stk. 1, nr. 1.

Det er spørgers opfattelse, at hans eneste bopæl til stadighed har været i X-land, og han har ikke hverken haft til hensigt at etablere sig eller ved andre foranstaltninger tilkendegivet på nogen måde, at han havde hjemsted her i landet.

Spørgeren har alene og til stadighed i X-land truffet foranstaltninger vedrørende hans underhold, han besidder dér et antal ejendomme, hvoraf den ene er hans faste bopæl. X-land er set over tid det sted, hvor han opholder sig længst og hyppigt, ligesom spørger i de 2 ferieperioder i marts/april og juni 2007 opholdt sig der. Personlige bankkonti og andre finansielle forhold har alene været knyttet til X-land.

Det er spørgers opfattelse, at den omstændighed at han levede i en korttidslejet ejerlejlighed (hotellejlighed) tilvejebragt af arbejdsgiveren, frem for at fortsætte med at anvende et hotelværelse, ikke i sig selv - og isoleret set bør føre til, at han derved har etableret bopæl, og dermed et egentlig hjemsted i Danmark.

Spørger henviser i øvrigt til et af SKAT den 9. juli 2007 afgivet bindende svar vedrørende samme problemstilling og endvidere henvises til motiverne til kildeskatteloven, jf. cirkulære 1988 135.

Til SKATs indstilling og begrundelse har spørgers repræsentant fremført følgende:

"Vores indsigelse

Artikel 4 i OECD's modeloverenskomst med kommentarer

Vi bemærker, at SKAT i mangel af offentliggjort praksis på området, anvender udvalgte dele af noterne til OECD's modeloverenskomst artikel 4 som fortolkningsbidrag ved at gengive disse ordret. Derfor har vi valgt at kommentere dette først.

Det fremgår af artikel 4 i OECD's modeloverenskomst:

"I denne overenskomst anvendes udtrykket "hjemmehørende i en af de kontraherende stater" på enhver person, som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepligtig der på grund af hjemsted, bopæl, ledelsens sæde eller et andet lignende kriterium. Udtrykket omfatter tillige staten, enhver politisk underafdeling og lokal myndighed. Dog omfatter udtrykket ikke en person, som er skattepligtig til den pågældende stat udelukkende af indkomst fra kilder i denne stat, eller formue, der befinder sig der.

2. Hvor en fysisk person efter bestemmelserne i stk. 1 anses for hjemmehørende i begge de kontraherende stater, skal følgende regler gælde:

a) han skal anses for kun at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han har en fast bolig til sin rådighed. Såfremt han har en fast bolig til sin rådighed i begge stater, skal han anses for kun at være hjemmehørende i den stat, med hvilken han har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for sine livsinteresser)".

Artiklens primære sigte er at løse en konflikt, hvis det ikke ud fra gængse kriterier kan afgøres, hvor en skatteyder kan anses for hjemmehørende. Hvis det ikke ud fra et sædvanligt bopælskriterium kan afgøres hvor skatteyder er hjemmehørende, kan der henses til, hvor skatteyder har en fast bopæl.

SKATs gengivelse af kommentaren til OECD's modeloverenskomst er taget ud af en sammenhæng. Således gengives alene punkt 13 nedenfor, mens de forudgående punkter 11 og 12 ikke gengives. For fuldstændighedens skyld gengives kommentaren til punkt 11, 12 og 13 i sin helhed nedenfor:

"11. Artiklen giver forrang til den kontraherende stat, i hvilken den fysiske person har en fast bolig til sin rådighed. Dette kriterium vil hyppigt være tilstrækkeligt til at løse konflikten, f.eks. i tilfælde, hvor en fysisk person har en fast bolig i den ene kontraherende stat og kun har gjort ophold af en vis længde i den anden kontraherende stat.

12. Litra a betyder derfor, at ved overenskomstens anvendelse (dvs. hvor der er en konflikt mellem lovene i de to stater) anses bopælen for at være det sted, hvor den fysiske person ejer eller råder over en bolig. Denne bolig skal være af vedvarende karakter, dvs. den fysiske person skal have etableret og bibeholdt den til stadig brug i modsætning til det at opholde sig et bestemt sted under sådanne vilkår, at det er åbenbart, at opholdet er tilsigtet at være af kort varighed.

13. Med hensyn til begrebet "bolig" skal det bemærkes, at 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 hans rådighed kontinuerligt på alle tider, og ikke lejlighedsvis med henblik på et ophold, som efter årsagen til det selvfølgelig er af kort varighed (ferierejser, forretningsrejser, uddannelsesrejser, deltagelse i kursus på en skole osv.)".

Det må anses for åbenbart, at kriteriet i punkt 11 medfører, at der ikke kan anses for at være erhvervet bopæl i Danmark. Der kan ikke anses at herske nogen tvivl om, at vores klient har en fast bolig i X-land og kun har haft ophold af en vis længde i Danmark.

Det kan ligeledes udledes direkte af punkt 12, at betingelsen om, at boligen i Danmark skal være af vedvarende karakter ikke er opfyldt. Således må det anses for åbenbart, at opholdet i Danmark er tilsigtet at være af kort varighed.

Når det allerede efter disse kriterier kan afgøres, at bopælskriteriet ikke er opfyldt, er det ikke nødvendigt at søge fortolkningsbidrag i punkt 13, der alene indeholder en definition af boligbegrebet og ikke en definition af, om skatteyder har taget bopæl. Vi er enige i, at et værelse som sådan kan være tilstrækkeligt til at udgøre en bolig, og bopælskriteriet efter omstændigheder også kan være opfyldt, selv om skatteyder bor på et værelse, men ikke uden at tidskriteriet samt den subjektive hensigt i punkt 11 og 12 også er opfyldt.

På linje hermed Anders Oreby Hansen m.fl. Lempelse af dobbeltbeskatning, 3. udgave 2002, side 247 f. som blandt andet anfører:

"Boligen må have en vis varig karakter og heri ligger, at boligen skal være tænkt som og faktisk benyttet varigt.

I praksis vil det kunne være vanskeligt helt at udelukke, at der i vurderingen af, om der er rådighed over en fast bolig, inddrages visse elementer, som også er indeholdt i det mere subsidiære kriterium i artikel 4, stk. 2, litra a, andet pkt.(midtpunkt for livsinteresser)".

Artikel 4, samt noterne til artiklen er bygget op på en sådan måde, at hvis det allerede af de forudgående punkter kan udledes, at der ikke er erhvervet bopæl i en kontraherende stat, er det ikke nødvendigt at afgøre bopælskriteriet efter de efterfølgende punkter. Som det fremgår af såvel noterne som ovennævnte kommentar, skal der ved vurderingen inddrages et vist subjektivt element ved vurderingen af, om der sket en bopæls erhvervelse.

Bopælskriteriet i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1

Det fremgår af kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1:

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

1. personer, der har bopæl her i landet."

Selve bopælsbegrebet i kildeskattelovens § 1 ved tilflytning har ikke været genstand for nogen omfattende praksisdannelse, hverken i det administrative system eller ved domstolene. I litteraturen har bopælskriteriet imidlertid været genstand for en omfattende debat.

Mest indgående behandles bopælsbegrebet i nr. 1 af Aage Michelsen, *International Skatteret*, 2. udgave, side 115 ff.

Aage Michelsen gør under henvisning til motiverne til kildeskatteloven og cirkulære nr. 198 af 27/10 1971 opmærksom på, at bopæl skal forstås på samme måde som efter statskatteloven.

Ud fra vejledningen til statskatteloven af 1903 og 1912 konkluderer Aage Michelsen vedrørende boligbegrebet i § 1, nr. 1:

"Der var og er med andre ord tale om et bredt tilknytningskriterium, hvorefter den objektivt konstaterbare boligmulighed spiller en væsentlig, men ikke afgørende rolle, idet også andre ydre tegn på skatteydernes subjektive domicilopfattelse og vilje skal tages i betragtning."

Bent Munch Pedersen anfører i TfS 1991, 125 i en kommentar til TfS 1991, 132:

"Det må imidlertid aldrig glemmes, at "3-års-reglen" kun er en praktisk "tommelfingerregel", som må underordne sig det bærende princip for afgørelsen af spørgsmålet om (indtræden eller ophør af) skattepligt efter bopælsbestemmelsen i kildeskattelovens § 1, nr. 1 - nemlig det, at der skal lægges vægt på, om pågældende skatteyder ved at grunde husstand, leje sig bolig eller ved andre foranstaltninger har tilkendegivet, at han/hun agter at have hjemsted her - jf. CIR nr. 198 af 27/10 1971, I.A., okt. 2 og CIR nr. 135 af 4/11 1988, pkt. 3, 2. afsnit."

I denne sammenhæng citerer Bent Munch Pedersen også vejledningen til den første statskattelov fra 1903:

"Ved Afgørelsen af, om en Person kan anses for at have Bopæl her i Landet, vil der navnlig være at se hen til, om den Paagældende, ved at grunde Husstand, leje sig Bolig eller ved andre Foranstaltninger, har tilkendegivet, at det er hans Vilje at have Hjemsted her."

Videre anfører Bent Munch Pedersen:

"Dengang var der sandelig embedsmænd, der tænkte sig ordentligt om, når de skrev vejledninger (og love)! Med rette fremhæver Jørn Qviste (UfR 1990, s. 449 ff.), at man af den citerede passus kan se, at lovgiver dengang mere præcist sondrede mellem begreberne "bolig" og "bopæl", end tilfældet er i kildeskatteloven."

Bent Munch Pedersen anfører andet sted i samme artikel:

"At 3-års-reglen må underordne sig det bærende princip - "hensigtskriteriet" - synes domstolene heller ikke at være i tvivl om."

I den forbindelse nævnes nogle domme i forbindelse med fraflytning, men der kan ikke herske nogen tvivl om, at bopælsbegrebet er det samme såvel ved tilflytning som ved fraflytning.

I det stadig gældende cirkulære nr. 135 af 4/11 1988 pkt. 3 fremgår der også fortsat:

"3. I det følgende redegøres for, under hvilke betingelser der foreligger fuld skattepligt her til landet.

Efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, omfatter skattepligten personer, der har bopæl her i landet. Ved afgørelsen af, om denne betingelse er opfyldt, lægges der vægt på, om de pågældende ved at grunde husstand, leje sig bolig eller ved andre foranstaltninger har tilkendegivet, at de agter at have hjemsted her.

Hvis en person, der hidtil har opholdt sig i udlandet, erhverver bopæl her i landet, indtræder skattepligten dog først, når han tager ophold her. Som sådant ophold betragtes ikke kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende, jf. kildeskattelovens § 7, stk. 1."

Slutteligt skal vi henvise til Skatteministeriets kommentar til TfS 1991, 132 refereret i TfS 1991, 166, hvor Skatteministeriet også lægger til grund, at der gælder et overordnet hensigtskriterium.

## Konklusion

Under henvisning til ovennævnte gennemgang af lovgivningen, motiver, afgørelser samt litteratur må det lægges til grund, at det forhold, at der i en tidsbegrænset periode stilles en bolig til rådighed, ikke er tilstrækkeligt for at statuere, at betingelsen om bopælserhvervelsen er opfyldt. Rådigheden over en bolig er en nødvendig, men ikke som anført af SKAT i sin indstilling, tilstrækkelig forudsætning for at anse kravet om bopælserhvervelsen i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 for at være opfyldt. Ved vurderingen af om vores klient kan anses for at have erhvervet bopæl i Danmark, må der lægges vægt på, om han har haft til hensigt at erhverve hjemsted her i landet. Endvidere må det, som det fremgår af noterne til modelkonventionen tillige lægges vægt på tidskriteriet.

Såvel

boligens karakter - en lejlighed, der udlejes til korttidslejemål,

tidshorizonten - lejligheden stilles til rådighed fra 23. januar 2007 til 31. august 2007 samt

hensigten - vores klient har helårsbolig samt sin forlovede i hjemlandet, hvor han uomtvistet vil vende tilbage til efter arbejdets afslutning taler for, at vores klient ikke har taget bopæl i Danmark."

Spørgers repræsentant har endvidere afgivet følgende indsigelse til SKAT's henvisninger til praksis.

"Vor indsigelse

De 2 afgørelser, som SKAT henviser til, kan ikke påberåbes til støtte for, at der er erhvervet bopæl efter kildeskattelovens § 1, når der stilles en midlertidig hotellejlighed til rådighed.

TfS 1992, 198 LR

"En dansk statsborger, der med sin familie boede og havde ansættelse i England, påtænkte at erhverve en ejerlejlighed i Danmark. Denne skulle anvendes under forretningsrejser til Danmark, såvel til ophold som til møder m.v. Endvidere skulle den anvendes til feriebolig for ham og familien og til bolig for børnene under eventuel videreuddannelse i Danmark. Ligningsrådet fandt, at anvendelse af boligen i forbindelse med arbejdsmæssige aktiviteter, der var af løbende og regelmæssig karakter, bevirkede, at opholdene her i landet ikke kunne anses for at være af feriemæssig karakter.

TfS 1990, 465 H

En dansk-amerikaner med fast bopæl i USA påtænkte at tage midlertidigt ophold (maksimalt 1 år) i Danmark, hvor han havde 2 helårsboliger til rådighed. Det forhold, at skatteyderen havde bopæl i USA, var efter rettens opfattelse ikke til hinder for, at han skattemæssigt også kunne have bopæl her i landet. Opholdet her kunne ikke anses for kortvarigt og måtte derfor medføre, at han skattemæssigt fik bopæl her og blev skattepligtig efter kildeskatteloven.

Afgørelserne er kun to ud af en lang række afgørelser, der tager stilling til fortolkningen af kildeskattelovens § 7 i situationer, hvor skatteyder har rådighed over en permanent helårsbolig. Rådigheden over en permanent helårsbolig medfører fuld skattepligt, når skatteyder har taget ophold her. Længerevarende ferieophold (over 3 måneder sammenhængende eller 6 måneder i løbet af et år) medfører, at der er taget ophold her. Det samme gælder ophold af kortere varighed, hvis der er tale om arbejde af regelmæssig karakter.

Disse afgørelser bidrager på ingen måde til fortolkningen af den aktuelle problemstilling. Vor klient har uomtvistet ikke erhvervet nogen permanent helårsbolig. Han har fået stillet en midlertidig hotellejlighed til rådighed.

Sagen drejer sig således ikke om hvorvidt vor klient efter at have erhvervet bopæl her i landet, har taget ophold her.

Sagen drejer sig derimod om, hvorvidt han i det hele taget har erhvervet bopæl her.

I de af SKAT refererede afgørelser var det uomtvistet, at skatteyderne havde rådighed over helårsbolig. Det eneste spørgsmål var herefter, om de tillige havde taget ophold her, jf. kildeskattelovens § 7.

Denne sag drejer sig ikke om opholdsreglen i kildeskattelovens § 7, idet vor klient ikke har rådighed over nogen permanent helårsbolig.

Vi må derfor på det foreliggende konkludere, at SKAT heller ikke har kunnet finde nogen afgørelse, der godtgør, at rådigheden over en midlertidig hotellejlighed medfører, at der er sket bopæls erhvervelse i medfør af kildeskattelovens § 1, stk. 1. nr. 1.

Det nærmeste vi har kunnet finde af relevante afgørelser er:

LSRM 1960, 1 LSR

En skatteyder var udrejst til USA den 1/11 1948, hvor han tiltrådte en stilling som hovmester på et dansk skib, der gik i fart mellem Nord- og Sydamerika. Hans hustru og søn rejste til USA i januar måned 1949 og tog ophold i en lejlighed i New York, hvor familien forblev boende indtil januar 1952. Hans forhyring med det pågældende skib ophørte den 23/11 1951, hvorefter han tillige med familien - i slutningen af januar 1952 rejste tilbage til Danmark - ifølge eget opgivende med det formål at holde ferie her. Skatteyderens fader havde under skatteyderens ophold i udlandet på hans vegne erhvervet et hus på Fanø, som skatteyderen agtede at anvende under ferieopholdet her i landet, og hvor skatteyderen med sin familie tog ophold efter ankomsten til Danmark i februar måned 1952. Der var tale om en grundmuret helårsbeboelse. Landsskatteretten fandt ikke, at skatteyderens indflytning i huset kunne tages som noget sikkert indicium for, at han på dette tidspunkt erhvervede fast bopæl i Danmark, hvorved blandt andet måtte henses til husets karakter og beliggenhed. Der toges herved yderligere hensyn til, at skatteyderen ved afrejsen fra New York efterlod sine møbler der, samt at han ved afrejsen til Danmark købte returbillet til sit automobil. Landsskatteretten antog ikke, at der forelå fast bosættelse her i landet.

Det bemærkes, at der i sagen lægges afgørende vægt på hensigtskriteriet. Der lægges således vægt på:

Husets karakter og beliggenhed

Møblerne efterlades i New York

Returbillet til bilen

Dette på trods af, at skatteyder utvivlsomt havde erhvervet en helårsbeboelse i Danmark,

Idet der stort set ikke ses offentliggjorte afgørelser, der har taget stilling til hvornår der er erhvervet bopæl efter kildeskattelovens § 1, må afgørelsen bero på en fortolkning af kildeskattelovens § 1, dens motiver, ligningsvejledningen, cirkulæret til kildeskatteloven samt den gængse litteratur på området, som vi har henvist udførligt til i vor indsigelse af 18. marts 2008.

Afslutning

Som det fremgår af ovenstående, er det ikke af SKAT dokumenteret, at der skulle være praksis, der statuerer at der er erhvervet bopæl, når der stilles en hotellejlighed til rådighed for en indstationeret udenlandsk medarbejder i en tidsbegrænset periode med henblik på udførelse af en på forhånd bestemt afgrænset arbejdsopgave her.

De afgørelser, som SKAT henviser til vedrører opholdsreglen, som kun er relevant, hvis det allerede er konstateret, at der er erhvervet bopæl her i landet. Dette spørgsmål står stadig åbent. Derfor bør Skatterådet ved afgørelsen lægge vægt på den fortolkning af bopælsbegrebet i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, som har været gældende lige siden statskatteloven fra 1903, og som har været gengivet i samtlige udgaver af ligningsvejledningen:

"Efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, omfatter skattepligten personer, der har bopæl her i landet. Ved afgørelsen af, om denne betingelse er opfyldt, lægges der vægt på, om de pågældende ved at grunde husstand, leje sig bolig eller ved andre foranstaltninger har tilkendegivet, at de agter at have hjemsted her".

Såvel:

boligens karakter - en hotellejlighed, der udlejes til korttidslejemål,

tidshorisonten - lejligheden stilles til rådighed fra 23. januar 2007 til 31. august 2007 samt hensigten - vor klient har helårsbolig samt sin forlovede i hjemlandet, hvor han uomtvistet vil vende tilbage til efter arbejdets afslutning taler for, at vor klient ikke har taget bopæl i Danmark."

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Spørger anses for fuldt skattepligtig efter bestemmelsen i KSL § 1, stk. 1, nr. 1 (se indstilling og begrundelse vedrørende spørgsmål 2) Det indstilles derfor at svare nej til spørgsmål 1.

Spørgsmål 2

Det er oplyst at spørger siden 15. januar 2007 har været ansat i virksomheden Ltd., en ingeniørvirksomhed med en række specialer indenfor olie- og gas- efterforsknings og udvindingsindustrien såvel on-shore som off-shore. Spørger aflønnes i forhold til de timer (dage) han udfører arbejdsopgaver for Ltd.s kunder, således at han oppebærer et fast vederlag pr. arbejdsdag plus et godtgørelsesbeløb (per diem) til dækning af personlige fornødenheder og kost.

Fra 15. januar 2007 påbegyndte spørgeren en tidsbegrænset stilling hos danske A/S som advisor. A/S er kunde hos Ltd. Spørgeren er stillet til rådighed for at udføre arbejde for A/S på de ovenfor anførte vilkår.

Det er ligeledes oplyst, at Ltd. i perioden 23. januar til 31. august 2007 har stillet en møbleret lejlighed med tilknyttet rengøringservice til rådighed for spørger. Lejemålet var etableret og betalt af Ltd. og havde et opsigelsesvarsel fra såvel lejers som udlejers side på 1 måned. Lejemålet inkluderede husleje, varme, forsikring, kabel TV, rengøring og linnedservice samt telefon. Lejligheden, der er beliggende i S-gade 37 B, 3. nr. 5, er ifølge SKAT's oplysninger en sædvanlig ejerlejlighed med et vurderet areal på 50 m<sup>2</sup>, der anvendes af ejeren til kortidslejemål.

En person, der har bopæl her i landet, er fuldt skattepligtig jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1.

I praksis statueres der bopæl, når den pågældende person har rådighed over en helårsbolig her i landet. Udgangspunktet er, at en sådan rådighed vil være en nødvendig og samtidig en tilstrækkelig betingelse til at statuere bopæl. Der henvises i øvrigt til Ligningsvejledningens afsnit D.A.1.1.

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

Det er SKAT's opfattelse, at det er uden betydning for rådigheden over boligen, om det er spørgeren selv, hans arbejdsgiver eller den danske hvervgiver, der har indgået aftalen om leje af boligen.

Fuld skattepligt indtræder dog ikke ubetinget ved enhver erhvervelse af bopæl, idet KSL § 7, stk. 1 fastslår, at personer, der erhverver bopæl her i landet uden samtidig at tage ophold, først bliver fuldt skattepligtige, når de tager ophold her i landet. Som sådanne ophold anses ikke kortvarige ophold på grund af ferie eller lignende. Det er således afgørende for den fulde skattepligt efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, at der udover rådighed over bolig ligeledes er tale om ophold. Hvis der foreligger personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv vil skatteyderen efter omstændighederne imidlertid anses at have taget ophold her i landet.

I nærværende sag er der stillet en bolig til rådighed for spørgeren, der efter SKAT's opfattelse i enhver henseende kan karakteriseres som en helårsbolig.

Der kan heller ikke herske tvivl om, at spørgeren har taget ophold i boligen for andet end ferie eller lignende, da lejligheden er anvendt i forbindelse med varetagelsen af spørgerens job for A/S i perioden 23. januar - 31. august 2007.

Da spørgeren således har bolig til rådighed og har taget ophold i denne, er det SKAT's opfattelse at spørgeren er fuldt skattepligtig til Danmark jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1.

Der skal til SKAT's indstilling henvises til TfS 1992, 198LR, hvorefter Ligningsrådet fandt, at den fulde skattepligt til Danmark indtrådte når spørgeren, der boede i England med sin familie erhvervede en helårsbolig, der påtænkte anvendt til ca. 80 overnatninger årligt i forbindelse med arbejdsmæssige opgaver samt til 2-4 ugers ferie med familien.

Ligeledes skal der henvises til TfS 1990, 465H, hvorefter retten fastslog at den fulde skattepligt til Danmark på grund af bopæl indtrådte i forbindelse med et påtænkt turistophold af højst 1 års varighed og samtidig anvendelse af en helårsbolig her i landet.

"Dansk statsborger S, der siden 1954 havde haft bopæl i USA, hvor han havde drevet en nu afhændet virksomhed, og som havde erhvervet amerikansk statsborgerskab, ønskede forhåndsbesked om, hvorvidt han under et påtænkt ophold her i landet af højst 1 års varighed ville blive anset for at have bopæl her i skattemæssig henseende. S havde erhvervet 2 helårsboliger i Danmark, hvoraf han nok ville afhænde den ene. Opholdet, der ikke kunne anses for kortvarigt, måtte medføre bopæl her og dermed skattepligt. »Turistreglen« i kildeskattelovens § 8, stk. 2, jf. § 1, stk. 1, nr. 3, forudsætter, at der ikke er bopæl her i landet."

Det er ligeledes SKAT's opfattelse, at ud fra de foreliggende oplysninger om spørgerens bopælsforhold samt personlige og økonomiske tilknytningsforhold til X-land, skal spørgeren anses for at have sit skattemæssige hjemsted i X-land i henhold til bestemmelserne i artikel 4 stk. 2, litra a i den dansk - x-landske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Konsekvensen af, at X-land anses for domicilland og Danmark alene for kildeland er, at der i den danske indkomstopgørelse og skatteberegning alene skal medregnes indkomsten fra A/S (kildelandsindkomsten) og at denne beskattes med de skattesatser, der er gældende for fuldt skattepligtige personer.

Repræsentanten har oplyst at spørger rejste fra Danmark 1. september 2007.

SKAT kan i den forbindelse vejledende oplyse:

Spørger har haft ophold i Danmark fra d. 15. januar 2007 til d. 1. september 2007 kun afbrudt af et kortvarigt kursus og helbredscheck i Y-land i perioden 6.-12. februar 2007 og 2 ferieophold i X-land hhv. 23. marts - 7. april og 16. juni til 30. juni.

Hans ophold i Danmark har således haft en varighed af mere end 6 måneder, kun afbrudt af kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende, hvorfor den fulde skattepligt til Danmark vil indtræde uanset om han anses at have bopæl her i landet.

Den fulde skattepligt til Danmark efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2 omfatter 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 lempeligere beskatning med 30 % for arbejdsindlejede jf. KSL § 48 B gælder alene for begrænset skattepligtige jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 3.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet afviste at besvare spørgsmålet om hvorvidt den fulde skattepligt efter bopælsbestemmelsen i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 ville indtræde, når der var stillet en hotellejlighed til rådighed for spørgeren, allerede fordi den fulde skattepligt var indtrådt efter opholdsbestemmelsen i § 1, stk. 1, nr. 2.

Spørgsmålet om anvendelsen af kildeskattelovens § 48 B om 30% endelig beskatning, blev ligeledes afvist, idet denne bestemmelse alene kan finde anvendelse, når der er tale om begrænset skattepligt efter § 2, stk. 1, nr. 3 vedrørende arbejdsudleje.